موسوعة د.أمين لطفى فى المراجعة

مراجعة القوائم المالية
بإستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل

Auditing of Financial Statements
Using Analytical Procedures and Tests of Details

الأستاذ الدكتور
أميـن السيد أحمـد لطفـى
دكتــــوراه الفلسفـة فى المحــاسبة
أستـاذ المراجعـة ورئيـس قسـم المحاسبـة

القاهرة ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤

يطلب من دور المكتبات الكبرى



" ولنبلونكم بشئ من الخوف والجوع
ونقص من الأموال والأنفس والثمرات
وبشر الصابرين "

(صدق الله العظيم)

ما بال هذا الزمان

يضن علينا برجال

ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس

ويفكرون بحزم ويعملون بعزم

ولا ينفكون حتى ينالو ما يقصدون

إهداء الى

زوجتى ، ،

وسارة ، ،

وأحمد .

المؤلف فى سطور

الأستاذ الدكتور / أمين السيد أحمد لطفى

أولا : التدرج العلمى : –

- حاصل على بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام ١٩٧٨ .
- حاصل على ماجستير المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام ١٩٨٦.
- حاصل على دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة من كلية التجارة – جامعة القاهرة عام ١٩٨٩ .

ثانيا : التدرج الوظيفى : –

- معيد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من ١٩٧٨/١٢/٣١ حتى ١٩٨٦/١/٣٠ .
- مدرس مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من ١٩٨٦/١/٣١ حتى ١٩٨٩/١١/٢٨ .
- مدرس بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من ١٩٨٩/١١/٢٩ حتى ١٩٩٤/٤/٢٦ .
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من٢٠٠١/٣/٢٧ .
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية تجارة بنى سويف – جامعة القاهرة أعتبارا من ٢٠٠١/٣/٢٨ حتى تاريخه .
- رئيس تحرير مجلة الدراسات المالية والتجارية بالكلية .
- رئيس مجلس قسم المحاسبة .

ثالثا : الجمعيات العلمية :–

- رئيس مجلس إدارة جمعية الإستشارات المصرية .
- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- عضو الجمعية المصرية للأوراق المالية .
- زميل جمعية المالية العامة والضرائب .
- عضو مجلس المحاسبين والمراجعين العرب .

رابعا : الأبحاث العلمية :-

١- دراســة وتقييم فعالية فحص نموذج تقرير فحص أنحرافات التكلفة بأستخدام تحليل المحاكاة .

٢- تقويـم سياســات الفحص الضريبى وآثارها على الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية مع إطار محاسبى منهجي مقترح .

٣- نمــوذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة عن الاخطار والمخالفات بأستخدام نظرية الأختبار الأستراتيجية .

٤- أستخدام نموذج البرمجة العددية المختلطة ذات الأحتمال المقيد فى تصميم وفحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية .

٥- تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبى بأستخدام نماذج وأساليب المراجعة التحليلية .

٦- تحـليل وتقييـم قـرارات التخلى عن المشروعات الأستثمارية قبل أنتهاء عمرها الأقتصادى وآثار قيم تصفيتها على مجال إعداد الموازنة الأستثمارية .

٧- دراســة قرارات تحديد الأهمية النسبية فى مجال تخطيط عملية المراجعة بأستخدام نظم الخبرة .

٨- دراسة مقارنة لمشاكل التحول إلى نظام الضريبة الموحدة مع إطار محاسبى مقترح للتطبيق فى مصر .

٩- قيــاس وتحـليل حساسية عدم ألتزام الممولين للعوامل المؤثرة دراسة مقارنة مع التطبيق فى مصر .

١٠- نحــو إطــار عام لتصميم وتنفيذ نظام المحاسبة عن الموارد البشرية فى شركات القطاع العام .

١١- دراسة تحليلية تقويمية للجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على المبيعات.

١٢- نحــو مــنهج مــتكامل لتقييم وتقرير المراجعيين لمقدرة العميل على الأستمرارية بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال .

١٣- آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات وأحكام المراجعين (دراسة تحليلية وتطبيقية) .

١٤-دراســة أختــبارية للعوامل المؤثرة على نطاق أعتماد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعين الداخليين .

١٥-دراســة أختبارية للعوامل والخواص المؤثرة فى جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المستخدمين ومعدى ومستخدمى القوائم المالية .

١٦-فحــص وأختــبار طــرق تقييم معاينة عملية المراجعة بأستخدام منهجية التوزيع المرجعى للمحاكاة .

١٧-نمذجــة ومحاكــاة خصــائص متغيرات وأخطاء المجتمعات المحاسبية لأغراض تحسين كفاءة وفاعلية أداء طرق التقدير الأحصائية عند معاينة عملية المراجعة .

١٨-مدخــل كــمى لــتطوير دور المحاسبين الحياديين فى تحسين جودة ودقة التنبوءات والتوقعات المالية والأفصاح عنها فى ضوء معايير المراجعة وخدمات إبداء الرأى (دراسة أختبارية وتجريبية) .

١٩-دراســة أختبارية لتأثير أستخدام وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة وأختبار أستراتيجيات المراجعة اللاحقة .

خامسا : الكتب المؤلفة والصادرة عن دور نشر معترف بها وتحمل رقم إيداع :-

١) المراجعة المتقدمة .	٩١/١٩٥٢
٢) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .	٩١/٧٢٩٧
٣) أرشادات المراجعة .	٩٢/٨١٦٢
٤) إجراءات وأختبارات المراجعة .	٩٢/٧٠٦٧
٥) تخطيط عملية المراجعة .	٩٤/١٠١٥٤
٦) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى.	٩٠/٨٧٣٩
٧) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين.	٩١/٨٣٩٩
٨) الجوانــب التشريعية والممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص .	٩١/٧٢٩٥
٩) الضريبة على أرباح شركات الأموال .	٩١/٧٢٩٦
١٠) ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية.	٩٤/١٠١٥٣
١١) المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .	٩٣/١٠١٥٥

١٢) بحوث و دراسات فى تطوير و أصلاح نظم الضرائب فى مصر .	٩٣/١٠٩٨٥
١٣) الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .	٩٤/١٠٠٢٧
١٤) الفحـص الضـريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .	٩٤/١٠٠٢٦
١٥) أعـداد تقاريـر المراجعة والفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .	٩٤/١١٧٢٨
١٦) المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .	٩٥/٢٦٢٥
١٧) أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .	٢٥/٢٨٨٦
١٨) أجـراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .	٩٥/٩٦٦١
١٩) أعـادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .	٩٥/١١٣٠٨
٢٠) المـراحل المتكامـلة لأداء عمـلية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين.	٩٦/٣٠٤٦
٢١) معالجـة مـتقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .	٩٦/٩٢٧٠
٢٢) الأتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات.	٩٦/٩٨٠٠
٢٣) أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .	٩٦/٩٨٠١
٢٤) تحـليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .	٩٦/١٠٥٧٥
٢٥) معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .	٩٦/١١٩٢٢
٢٦) تخطيط الأرباح والأداء المالى المستقبلى لمنشآت الأعمال .	٩٧/٩٨٦٥
٢٧) التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية .	٩٧/٩٨٦٤
٢٨) الأصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية للإستثمار.	٩٧/٩/١٧٤

٢٩) المراجعة باستخدام التحليل الكمى ونظم دعم القرار .	٩٨/١٧٥٢
٣٠) المراجعة فى ضوء المعايير الدولية .	٩٨/١٧٥٣
٣١) الأفصـــاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة ودور وأجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .	٩٨/١٠٢٠٢
٣٢) مشاكل القياس والتقييم المحاسبى ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية .	٩٨/١٣٣٩٧
٣٣) المحاسبة الضريبية فى شركات السياحة .	٩٨/١٤٧٦٣
٣٤) دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الأصول .	٩٩/٣٨١٠
٣٥) دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الضرائب .	٢٠٠٠/٢١٨٥
٣٦) دراسات متقدمة فى المراجعة .	٢٠٠٠/٢٧١٧
٣٧) التحليل المالى الاساسى للاستثمار فى الاوراق المالية .	٢٠٠٠/٢٧١٦
٣٨) المحاســبة عن الأسهم والسندات المتداولة فى بورصة الأوراق المالية .	٢٠٠٠/٤٩٦٦
٣٩) المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع.	٢٠٠٠/١٥١٥٨
٤٠) كيف تراجع حسابات منشأة	٢٠٠٠/١٥١٥٧
٤١) معايير المراجعة المصرية – دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأى المصرية والدولية والأمريكية .	٢٠٠١/٥٢١٧
٤٢) المراجعة فى ظل عالم متغير .	٢٠٠١/١٣٧٨٧
٤٣) الرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس الإيرادات والنفقات والأرباح وتوزيعها فى ضوء المعايير المحاسبية .	٢٠٠١/١٥٤٩٤
٤٤) مراجعة تكنولوجيا المعلومات .	٢٠٠٢/٣١٨٧
٤٥) مراجعة نظم الرقابة الداخلية .	٢٠٠٢/١٣١٥٤
٤٦) الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة فى المراجعة	٢٠٠٢/١٤٧٠٨
٤٧) المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها (الجزء الأول)	٢٠٠٢/١٨٧٥١
٤٨) المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها (الجزء الثانى)	٢٠٠٢/١٨٧٥١

مقدمــه :-

يهتم هذا الكتاب بمراجعة القوائم المالية Financial Audits بإستخدام الإجراءات التحليـــلية Analytical Procedures وإختبارات تفاصيل الأرصدة Tests of Details ، حيث قام المؤلف سابقاً بدراسة مراجعة نظم الرقابة الداخلية Controls Audits عـــن طريق التركيز على إستخدام إختبارات الرقابة Tests of Controls والإختبارات الأساسية للعمليات Substantive Tests of Transactions .

وتحقيقاً لهدف الكتاب فقد تم تقسيمه وتخطيطه الى عشرة فصول رئيسية ، تـــناول الفصل الأول دراسة القوائم المالية وأهداف المراجعة على أساس مدخل الـــدورات أو القطاعات Segmenting or Cycle Approach سواء المرتبطة بالعمليات أو أرصدة الحسابات Transactions or Balances - Related ، وقد ركز الفصل الثانى على دراسة مراحل جمع أدلة الإثبات Audit Evidence لأغراض تحقيق أهداف مراجعة القوائم المالية ، أما الفصول من الثالث حتى التاسع فقد إهتمت بدراســـة إستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل فى مراجعة كل من دورة الإيرادات والمتحصلات Revenues and Collections Cycle ودورة الأجور والموارد البشرية payroll and Human Resources Cycle ، ودورة المشـــتريات والمدفوعات Purchasing and Payments Cycle ودورة المخـــزون والتخزين Inventory and Warehousing Cycle ، بجانب مـــراجعة حســـابات مختارة كالأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدماً والإلـــتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل ، بالإضافة الى مراجعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل) The Capital Acquisition and Repayment Cycle ومراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارات Auditing Cash Balances and Investments ، كما إهتم الفصل العاشر بدراسة إستكمال عملية المراجعة Completing the Audit ، حيث تم التركيز على فحص الإلتزامات

المحتملة والإرتباطات Contingent Liabilities and Commitments ومراجعة التقديرات المحاسبية Accounting Estimates والإستفسار من محامين العميل، مــراجعة الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها Financial Instruments and its Risks وفحــص معاملات الأطراف ذوى العلاقة Related Party's Transactions ، ومــراعاة تقييــم إســتمرارية العميــل فى النشاط Going-Concern Consideration ، كما تم دراسة كيفية حصول المراجع على أدلة الإثــبات الــنهائية وتقييــم نتائج المراجعة وإتصاله بلجنة المراجعة والإدارة Audit Committee and Management ، كما تم أيضاً دراسة مسئوليات ما بعــد عملية المراجعة أو ما يعرف بالإكتشاف اللاحق للحقائق Subsequent Discovery of Facts .

ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التى سعى من أجلها بطــريقة مستحدثة يجد فيها القارئ سواء أكان دارسا أو مزاولا إضافة حقيقية الى المكتــبة العربية نظريا أو تطبيقيا ، ويرجو المؤلف أن يكون قد وفق في اخراج كتاب متكامل في مراجعة القوائم المالية بإستخدام الإجراءات التحليلية وإختــبارات التفاصــيل ، ويكــون بذلــك قد أسهم في خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم العربى .

والله الموفق ،،،

وعلى الله قصد السبيل ،،،

المؤلف

الأستاذ الدكتور

أميــن السيد أحمــد لطفــى

أستاذ المحاسبة-تخصص المراجعة

الفصل الأول

القوائم المالية وأهداف المراجعة

الفصل الأول

القوائم المالية وأهداف المراجعة

Financial Statement and Audit Objectives

الأهداف التعليمية Learning Objectives

١/١ أهداف القوائم المالية ومستخدميها .

١/٢ إفتراضات إعداد القوائم المالية وخصائصها النوعية .

١/٣ عناصر القوائم المالية وطرق قياسها .

١/٤ عرض قائمة المركز المالى .

١/٥ عرض قائمة الدخل .

١/٦ عرض قائمة التدفقات النقدية .

١/٧ قائمة التغير فى حقوق الملكية .

١/٨ الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

١/٩ حتمية مراجعة القوائم المالية .

١/١٠ مسئولية الإدارة والمراجع للقوائم المالية .

١/١١ علاقة أهداف المراجعة بالقوائم المالية .

١/١٢ مراجعة القوائم المالية على أساس مدخل الدورات .

١/١٣ مزاعم وإقرارات الإدارة .

١/١٤ أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات.

١/١٥ أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحساب .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية القسم رقم (٢) بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (١١٠) بعنوان مسئوليات ووظائف المراجع الحيادى .
- إيضاح معايير المراجعة المتعارف عليها القسم رقم (١٥٠) .
- إيضاح معايير إبداء الرأى القسم رقم (١٠٠) .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٠) بعنوان تكوين الفهم بأنشطة العميل .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١١) بعنوان التخطيط والإشراف.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش فى مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٤١١) بعنوان معنى العرض العادل طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى تقرير المراجع الحيادى .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٣) بعنوان إقرارات الإدارة .

١/١ أهداف القوائم المالية ومستخدميها

The Objectives and Users of Financial Statements

تعد القوائم المالية بغرض تقديم معلومات للعناصر الخارجية ، وتتمثل تلك العناصـــر فى المســـتخدمين ، الدائـــنين ، البنوك والمنشآت المالية والجهات الحكومية وشبه الحكومية (مثل هيئات سوق المال والبورصات والضرائب) وكذلك لتقديمها الى المساهمين المختلفين . وتشكل القوائم المالية جزءاً أساسياً من التقارير المالية **Financial Reporting** ، حيث تتكون القوائم المالية من قائمـــة المركـــز المـــالى **Financial Position Statement** ، وقائمـــة الدخل **Income Statement** ، بالإضـــافة الى قائمـــة التدفقات النقدية **Cash Flows Statement** ، كمـــا تشمل القوائم المالية أيضاً جميع المعلومات والإيضاحات والجداول الإيضاحية الهامة المرفقة بالقوائم المالية والتى تعتبر جزء لا يتجزأ مـــن تـــلك القوائـــم المالية ، وجدير بالذكر فان القوائم المالية فى مفهومها لا تشتمل على تقارير مجلس الإدارة أو تقارير النشاط أو مناقشات الإدارة ، فتلك القوائـــم الماليـــة التى يتم عرضها للأغراض العامة يقصد بها تلك التى تلبى إحـــتياجات المســـتخدمين الذين لا يكونوا فى وضع يمكنهم من طلب تقارير مصـــممة لتلبية إحتياجاتهم من معلومات معينة ، كما يدخل ضمن تلك القوائم المالية تلك التى تعرض منفصلة أو مرفقة بوثيقة عامة مثل التقرير السنوى أو نشرة الإكتتاب .

إن المعـــلومات الواردة بالقوائم المالية تساعد مستخدمى هذه القوائم على إتخاذ القرارات أو تحقيق بعض الأهداف أو الأغراض الأخرى ، وتشمل قائمة مستخدمى القوائم المالية ما يلى :-

١- المستثمرين والمساهمين :

وتمدهـــم القوائـــم المالية بدرجة المخاطرة المتعلقة برأس المال المستثمر بالإضـــافة الى معـــلومات أخـــرى مفيـــدة فى إتخاذ قرارات شراء أو بيع أو الإحتفاظ بحصصهم فى رأس مال المنشأة .

٢- العاملون بالمنشأة :

وتمدهـــم القوائـــم الماليـــة بمعـــلومات عن قدرات الربحية لدى المنشأة ومدى إستقرارها وقدرتها على منح المكافآت والمزايا الأخرى للعاملين .

٣- المقرضين :

وتمدهـــم القوائـــم المالية بمعلومات عن قدرة المنشأة على سداد أصل الديون والفوائد المستحقة عنها فى مواعيد إستحقاقها .

٤- العملاء :

وتمدهم القوائم المالية بمعلومات عن مدى قدرة المنشأة على الإستمرار خاصة إذا كان هناك علاقات وتعاقدات طويلة الأجل ويعتمدون إعتماداً كبيراً عليها .

٥- الأجهزة الحكومية :

وتمدهـــا القوائـــم الماليـــة بمعلومات تمكنها من معرفة وتحديد طبيعة وحجم مصادر الأموال وإستخداماتها بالنشاط ومدى إلتزام المنشأة باللوائح والقوانين .

ورغـــم أن كافة المعلومات التى يحتاجها مستخدمى القوائم المالية لا يمكن توفيـــرها بالكامل من تلك القوائم ، الا أن القوائم المالية عادة توفر المعلومات العامة والهامة التى يحتاجها المستخدمين .

إن الهـــدف الرئيســـى من إصدار القوائم المالية للمنشأة يتركز فى عرض المعـــلومات المتعـــلقة بالموقف المالى ، نتائج الأعمال والتدفقات النقدية ، من أجل إستخدام هذه المعلومات فى إتخاذ بعض القرارات الإقتصادية لمستخدمى

هــذه القوائم مع الأخذ فى الإعتبار أن المعلومات المتوافرة بالقوائم المالية لا تعتبر كافية فى حد ذاتها لمتخذى القرارات الإقتصادية ، حيث أنها تعكس آثار تصرفات إدارة المنشأة فى عام أو أعوام سابقة (بيانات تاريخية) كما أنها لا تتضمن المعلومات غير المالية .

بالإضـــافة الى ذلك فإن القوائم المالية تعكس قدرة الإدارة فى الحفاظ على وإدارة أصول المنشأة وأساليب توظيفها .

ومن هنا ظهرت أهمية القوائم المالية فى دعم القرارات الإقتصادية وذلك بتوفير المعلومات والبيانات التالية :-

- قدرة المنشأة على توفير السيولة النقدية " التدفق النقدى " وتوقيت هذا التدفق ومدى التأكد من حدوثه .
- القــدرة عــلى توفير النقد فى التوقيت المناسب بما يؤكد قدرة المنشأة على مجابهة المدفوعات النقدية المطلوبة مثل المرتبات وسداد الفواتير والفوائد على القروض فى توقيتاتها ورد الديون فى مواعيدها والوفاء بتوزيعات الأرباح للمساهمين .
- ربحيـــة المنشأة بما يعكس قدرتها على إستخدام المصادر الإقتصادية المتوفرة لها .
- التغير فى الموقف المالى للمنشأة بما يساعد فى تقييم حجم أنشطة المنشأة المتعلقة بالإستثمار والتمويل وتوفير النقدية من نتائج العمليات الرئيسية .

١/٢ إفتراضات إعداد القوائم المالية وخصائصها النوعية

The Assumptions and Qualitative Characteristic of Financial Statements

إن القوائـــم المالية تعد على أساس إفتراضات أساسية لا يلزم الإفصاح عنها فى حالـــة إتـــباعها . أما فى حالة عدم إتباع أحد هذه الإفتراضات فى كل أو فى بعـــض أجـــزاء القوائـــم المالية فيتعين الإفصاح عن ذلك بالقوائم المالية مع ذكر الأســـباب الـــتى أدت الى عـــدم إتـــباع أى مـــن تـــلك الإفتراضات وتتمثل هذا الإفتراضات فيما يلى :-

أ - الإستحقاق Accruals Assumption

تعـــد القوائـــم الماليـــة بإستخدام أساس الإستحقاق ، وطبقاً لهذا فإن أثار المعـــاملات والأحـــداث المحاسبية يتم الإعتراف بها وتسجيلها فى السجلات المحاسبية ، وبالتالى تظهر بالقوائم المالية عند حدوثها بغض النظر عن حركة النقدية المتعلقة بها سواء كانت التحصيل أو السداد .

ب- الثبات Consistency Assumption

تعـــد القوائم المالية طبقاً لأسس وسياسات وقواعد ثابتة من سنة لأخرى ، ويمكـــن أن تتغير تلك الأسس أو السياسات والقواعد فى حالة وجود سياسات محاسبية تكون أكثر ملائمة لظروف المنشأة أو عند ظهور معايير محاسبية أو قوانيـــن جديـــدة ، عـــلى أنه فى جميع الأحوال يتعين الإفصاح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن إتباع السياسة الجديدة وأثر ذلك على القوائم المالية وأسباب ذلك التغير .

جـ- الإستمرارية Going Concern Assumption

تعـد القوائم المالية بإفتراض أن المنشأة مستمرة فى نشاطها فى المستقبل المنظور . وحينئذ فمن المفترض أن المنشأة ليس لديها النية أو الحاجة الى أن تقوم بتصفية أعمالها أو تخفيض حجم أعمالها ونشاطها تخفيضاً ملموساً .

إن المعلومات الواردة بالقوائم المالية – سواء بالقوائم أو الإيضاحات المتممة لها – يتعين أن تتصف بمجموعة من الصفات الأساسية بما يكفل أن تكون تلك القوائم ذات فائدة لمستخدميها . وتتلخص هذه الصفات فى أربع نقاط رئيسية هى:

أ – أن تكـون المعلومات مفهومة لقارئ أو مستخدم لديه حجم معقول من المعـلومات عـن أنشطة الأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبية (القابلية للفهم Understandability) ولديـه الإستعداد لدراسة القوائم المالية بدرجة مناسـبة من التعمق مع الأخذ فى الإعتبار أنه لا يجوز حذف أى معلومة من القوائم المالية على أساس أنها معقدة ولن يفهمها القارئ .

ب- أن تكون المعلومات لها علاقة بإتخاذ القرار (الملائمة Relevancy) . ويتوفر هذا عندما تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية تفيد المستخدم وتؤثر عـلى القـرارات الإقتصـادية المـتخذة عند تقييم الأحداث المالية الماضية والحاضـرة والمسـتقبلية أو لتصحيح التقديرات أو القرارات التى تم إتخاذها خلال الفترات السابقة .

وفى هذا الشأن يتعين أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود ذات الأهمية النسـبية التى من شأنها التأثير على تقييم المركز المالى ونتيجة الأعمال وما يترتب على ذلك من إتخاذ قرارات .

ومـــن المعـــروف أن المعلومة تصبح ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو إدراجها على سبيل الخطأ يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدمى القوائم المالية .

جـــــ- أن يكـــون من الممكن الإعتماد على المعلومة بما يجعلها مفيدة فى إتخـــاذ القرارات الإقتصادية (المصداقية Reliability) . وفى هذا الشأن يمكن الإعتماد على المعلومات المالية إذا كانت لا تحتوى على أخطاء جوهرية مؤثرة وتعطى صورة عادلة وصادقة عن الأنشطة المالية للمنشأة فى خلال فترة زمنية معيـــنة . ولكى يتحقق الإعتماد على المعلومات الواردة بالقوائم المالية يتعين أن تتصف بما يلى :-

- صدق التعبير عن الحدث المالى **Representational Faithfulness** :
يجـــب أن تعكس البيانات المالية صورة صادقة وعادلة للأنشطة المالية خـــلال الفترة التى يتم تقديم أو إعداد التقارير المالية بشأنها وذلك طبقاً لقواعد وأصول ومعايير الإعتراف بالمعاملات المالية .

- الجوهر قبل الشكل **Substance over form** :
إن الأســـاس فى المحاسبة عن المعاملات والأحداث هو تصوير نتائجها ومـــراعاة جوهر كل منها وما يترتب عليه من آثار مالية وليس مجرد الشكل القانونى لها .

- حياد المعلومات **Neutrality (Free From Bias)** :
يجب ألا تعكس المعلومات المدرجة بالقوائم المالية أى نوع من التحيز . والمقصـــود هنا هو عدم إعداد البيانات المالية بطريقة تؤيد آثار قرارات متخذة مسبقاً .

- الحيطة والحذر Conservation :

فى كثير من الأحوال قد يلازم الشك أو عدم اليقين الآثار التى قد تترتب علـى العديد من المعاملات أو الأحداث مما يستلزم معه مراعاة سياسة الحيطـة والحـذر عند إعداد القوائم المالية ، كما أنه لا يجب أيضاً أن يكـون الإلـتزام بمبدأ الحيطة والحذر مبرراً لعمل أو تكوين إحتياطات سرية بالقوائم المالية .

- إكتمال المعلومات Completeness :

لـكى يمكن الإعتماد على المعلومات المالية ، يجب أن تكون كاملة مع الأخـذ فى الإعتبار الأهمية النسبية materiality وتكلفة الحصول على تـلك المعلومات. لأن أى حذف أو إسقاط لأى معلومة جوهرية ومؤثرة قـد يـؤدى الى عدم دقة أو عدم صدق تعبير المعلومة عن الحدث مما سيؤثر على صحة إتخاذ القرارات .

- **إمكانية إجراء المقارنة Comparability :**

يجـب أن تسـمح المعلومات المتوفرة بالقوائم المالية لمستخدميها بعقد مقارنـة للبيانات المالية للمنشأة مع الأعوام السابقة حتى يمكن التعرف علـى إتجاهـات الأداء مـع مـرور الزمن . كما يجب أن تسمح تلك المعلومات بعقد المقارنات مع المنشآت المثيلة . وتجدر الإشارة هنا الى أنـه يجب الأخذ فى الإعتبار توقيت صدور المعلومات المالية حيث أن تأخر صدورها قد يؤثر على درجة الإعتماد عليها ويجب دائماً المقارنة بيـن المنفعة والتكلفة حيث أن المنفعة المستمدة من المعلومة يجب دائماً أن تتجاوز تكلفة الحصول عليها .

١/٣ عناصر القوائم المالية وطرق قياسها

The Elements of Financial Statements and its Measurement Methods

مجلس الإدارة أو الجهة صاحبة السيطرة بالمنشأة هما المسئولان عن اعداد وتقديم القوائم المالية ، وتشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية المكونات التالية : قائمة المركز المالى (الميزانية) ، وقائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية ، بالإضافة الى السياسات المحاسبية التى تم اتباعها وقائمة الإيضاحات المتممة لها.

تتكون كل قائمة من القوائم المالية من مجموعة بنود رئيسية أو بعض العناصر التى تشكل هذه القائمة ، حيث أن قائمة المركز المالى تعتمد على ثلاث مكونات رئيسية هى الأصول ، الإلتزامات ، حقوق الملكية . كما أن المكونات الرئيسية لقائمة حسابات الدخل هى الدخل والمصروفات .

وفيما يلى تعريف مختصر لكل من تلك العناصر :-

- **الأصول Assets :**

تعرف الأصول على أنها أحد الموارد الإقتصادية الذى تسيطر عليها أحد منشآت الأعمال نتيجة لحدث فى الماضى ، ومن خلال هذا المورد تحقق المنشأة منفعة إقتصادية مستقبلية .

- **الإلتزامات Liabilities :**

تعرف الإلتزامات على أنها قيود حالية على المنشأة نشأت نتيجة لحدث فى الماضى وتسوية هذه القيود تحتاج الى التنازل عن أو التضحية بمورد من الموارد الإقتصادية الحالية المستخدمة فى المنشأة .

- **حقوق الملكية Equities :**

هى صافى الأصول المتبقية فى المنشأة بعد سداد وتسوية جميه إلتزاماتها .

- الدخل Income :

يشـــتمل الدخـــل على كل من الإيرادات والأرباح والمكاسب، وتنشأ الإيرادات مـــن خلال الأنشطة الرئيسية التى تمثل جميع أنواع الدخول الأخرى التى قد تنشأ من الأنشطة الرئيسية للمنشأة أو من أى أنشطة أخرى .

- المصروفات Expenses :

وتشـــمل المصــــروفات والخســـائر ، وتنشأ المصروفات من خلال الأنشطة الرئيســـية الـــتى تمثل جوهر نشاط المنشأة ، فى حين تمثل الخسائر جميع أنواع المصـــــروفات الأخـــرى التى قد تنشأ من الأنشطة الرئيسية للمنشأة أو من أى من الأنشطة الأخرى .

إن المقصـــود بقياس العناصر المكونة للقوائم المالية هى تلك الإجراءات الـــتى تـــتخذ لـــتحديد القيمة المالية التى تستخدم فى تسجيل البنود بالسجلات المحاســـبية ومـــن ثـــم ظهورها بالقوائم المالية . وهناك عدة طرق وأساليب تستخدم فى هذا القياس وبدرجات مختلفة هى :

- التكلفة التاريخية Historical Cost

وفيهـــا تسجل الأصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتى تم سدادها أو بالقيمة العادلة للمقابل التى تم منحه لإقتناء تلك الأصول وذلك فى تاريخ الإقتـــناء ، فى حيـــن تســـجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات أو المنافع المستلمة مقابل إلتزامات وتعهدات من المنشأة .

- التكلفة الحالية Current Cost

وفيهـــا تسجل الأصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتى يمكن أن تسدد حاليـــا للحصـــول على نفس تلك الأصول ، فى حين تسجل الإلتزامات بقيمة النقدية وما فى حكمها المطلوبة حالياً لسداد أو تسوية الإلتزامات .

- القيمة الإستردادية Net Realizable Value

وفيها تسجل الأصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتى يمكن الحصول عـليها حاليا من بيع الأصول ، فى حين تسجل الإلتزامات بقيمة النقدية ومـا فى حكمها المتوقع سدادها لتسوية تلك الإلتزامات فى إطار النشاط الرئيسى للمنشأة .

- القيمة الحالية Present Value

وفيهـا تسجل الأصول بالقيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية الداخـلة وذلـك فى إطـار النشـاط الرئيسى للمنشأة ، فى حين تسجل الإلـتزامات بالقيمـة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة والمتوقعة لسداد الإلتزامات فى إطار النشاط الرئيسى للمنشأة .

٤/١ عرض قائمة المركز المالى

The Presentation of Financial Position Statement

تطلـبت معايير المحاسبة عرض عناصر محددة كحد أدنى بقائمة المركز المالى ، لذلك فإن التحليلات الإضافية اللازمة لعناصر الميزانية تدرج ضمن الإيضـاحات المـتممة للقوائم المالية والجداول الإيضاحية الأخرى أكثر منها ضـمن قائمـة المركـز المالى . وفيما يلى نموذج لقائمة المركز المالى كما يوضحه الشكل رقم (١/١) :-

نموذج رقم (١/١)

قائمة المركز المالي في / /

اسم الشركة : نوع العملة :

سنة المقارنة		التكلفة	مجمع الإهلاك	الصافى
	الأصول طويلة الأجل :			
	الأصول الثابتة :			
	أراضى	xx		xx
	مبانى وإنشاءات ومرافق	xx	xx	xx
	آلات ومعدات وأجهزة	xx	xx	xx
	وسائل نقل وانتقال	xx	xx	xx
	عدد وأدوات	xx	xx	xx
	أثاث وتجهيزات	xx	xx	xx
	....	xx	xx	xx
		xx	xx	xx
	مشروعات تحت التنفيذ			
	تكوين سلعى		xx	
	إنفاق إستثمارى		xx	xx
	الأصول طويلة الأجل الأخرى :			
	الإستثمارات طويلة الأجل (القيمة السوقية ...)		xx	
	فى شركات تابعة وشقيقة (بين كل نوع على حدة)			
	شهرة المحل		xx	
	براءات الإختراع والعلامات التجارية وما فى حكمها		xx	xx
	مجموع الأصول طويلة الأجل			xxx
	الأصول المتداولة :			
	المخزون :			
	خامات	xx		
	وقود وقطع غيار	xx		
	إنتاج غير تام	xx		
	بضاعة مشتراة بغرض البيع	xx		
	إنتاج تام	xx	xx	

(تابع) قائمة المركز المالي في / /

الصافي	مجمع الإهلاك	التكلفة		سنة المقارنة
			المدينون وأوراق القبض :	
		××	عملاء (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	
		××	أ . قبض (بعد خصم المخصص البالغ قيمته ....)	
		××	حسابات مدينة لدى الشركات القابضة والتابعة والشقيقة	
		××	حسابات مدينة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين	
	××	××	حسابات مدينة أخرى	
			استثمارات متداولة في أوراق مالية :	
			(بعد خصم المخصص البالغ قيمته ......)	
			(القيمة السوقية تبلغ ....)	
			النقدية :	
		××	ودائع لأجل بالبنوك	
		××	حسابات جارية بالبنوك	
	××	××	نقدية بالخزينة	
×××			مجموع الأصول المتداولة	
			الإلتزامات المتداولة :	
			المخصصات :	
		××	مخصص ضرائب متنازع عليها	
		××	مخصص مطالبات ومنازعات	
	××	××	مخصصات أخرى (تذكر تفصيلا)	
	××		**البنوك الدائنة :**	
			الدائنون وأوراق الدفع :	
		××	موردون وأوراق دفع	
		××	حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة والتابعة والشقيقة	
		××	دائنو توزيعات	
		××	حسابات دائنة أخرى	
	××	××	حسابات دائنة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين	
×××			مجموع الإلتزامات المتداولة (الخصوم)	

(تابع) قائمة المركز المالى فى / /				
سنة المقارنة		التكلفة	مجمع الإهلاك	الصافى
	رأس المال العامل			×××
	إجمالى الإستثمار			×××
	يتم تمويله على النحو التالى :			
	حقوق المساهمين :			
	رأس المال المصدر والمكتتب فيه	××		
	يخصم مبالغ غير مسددة	××		
	رأس المال المدفوع		××	
	الإحتياطيات (تذكر تفصيلا ...)		××	
	أرباح أو (خسائر) مرحلة		××	
	إجمالى حقوق المساهمين			×××
	الإلتزامات طويلة الأجل :			
	قروض من البنوك		××	
	صكوك تمويل أو سندات		××	
	قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة		××	
	أخرى		××	
				××
	إجمالى تمويل رأس المال العامل والأصول طويلة الأجل			××

الإيضاحات المرفقة تعتبر جزءا لا يتجزأ من هذه القوائم وتقرأ معها ويتم الإفصاح عن تفاصيل كل حساب بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية وفقا لمتطلبات الإفصاح الواردة بمعايير المحاسبة المصرية .

تقرير مراقبى الحسابات مرفق .

عضو مجلس الإدارة   رئيس مجلس الإدارة

٥/١ عرض قائمة الدخل The Presentation of Income Statement

تتطلب المعايير المحاسبية عند عرض بنود قائمة الدخل أن يتضمن صافى أرباح أو خسائر الفترة المفردات التالية التى يجب الإفصاح عن كل منها :-

- الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الأنشطة العادية .
- البنود غير العادية .
- نصيب المنشأة فى الأرباح أو الخسائر التى تحققها شركاتها التابعة أو الشقيقة عند إستخدامهم طريقة حقوق الملكية فى إثبات الإستثمارات .

يجب أن تظهر فى قائمة الدخل البنود التالية كحد أدنى :-

أ - الإيرادات .

ب- نتيجة نشاط التشغيل .

جـ- حصة المنشأة فى أرباح وخسائر الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة فى الأرباح والخسائر التى يتم المحاسبة عنها .

ء - الضرائب .

هـ- أرباح أو خسائر النشاط العادى .

و - البنود غير العادية .

ز - حصة الأقلية .

ح - صافى أرباح أو خسائر الفترة .

ويجب عرض البنود الإضافية وعنوان المجاميع الفرعية فى قائمة الدخل ، ويجب أن تعرض المنشأة المصروفات حسب مجموعات فرعية بهدف بيان واظهار سلسلة من مراحل الأداء المالى التى قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية تحقيق الأرباح أو الخسائر وإمكانية التنبؤ بها ، ويتم تجميع تلك

المعــلومات فى قائمـــة الدخـــل حســب طبيعتها مثال المشتريات ، الأجور ، الإهلاك .. وهكذا ، وقد يتم تحليل المصروفات وفقاً لوظائفها أو ما يطلق عليه أســلوب تكلفة المبيعات ، حيث تبوب المصروفات حسب وظيفتها كجزء من تكــاليف الأرباح (تكلفة المبيعات) أو التكاليف البيعية أو التكاليف الإدارية ، ويــتميز ذلك الأسلوب فى أنه يوفر عرض معلومات أكثر ملائمة لمستخدمى القوائم المالية إذا ما تدون بأسلوب تبويب المصروفات وفقاً لطبيعتها وفيما يلى يوضح الشكل رقم (١/٢) نموذج لقائمة الدخل .

نموذج رقم (٢ / ١)
قائمة الدخل عن الفترة المالية
من / / الى / /

اسم الشركة :				
كلي	جزئي	كلي		سنة المقارنة
	xxx		صافى المبيعات (ايرادات النشاط)	xx
	xxx		يخصم : تكلفة المبيعات	xx
xxx			مجمل الربح أو (الخسارة)	xxx
			يخصم :	
	xx		مصروفات عمومية وإدارية	xx
	xx		مصروفات تمويلية	xx
	xx		مخصصات بخلاف الإهلاك	xx
	xx		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وانتقال أعضاء مجلس الإدارة	xx
xxx			اجمالى المصروفات	xxx
			يضاف :	
		xx	ايرادات استثمارات وأوراق مالية من :	xx
		xx	شركات قابضة وشقيقة	xx
		xx	قروض لوحدات مرتبطة	xx
		xx	أوراق مالية أخرى	xx
		xx	فوائد محصلة	xx
	xx	xx	ايرادات أخرى عادية	xx
xxx			صافى أرباح أو (خسائر) النشاط	xxx
		xx	ايرادات غير عادية	xx
		xx	أرباح أو (خسائر) رأسمالية	xx
	xx	xx	أرباح أو (خسائر) فروق العملة	xx
			يخصم منه :	
	xx		مصروفات غير عادية	xx
xxx				xxx
xxx			صافى الربح أو (الخسارة) قبل ضرائب الدخل	xxx
xx			ضريبة الدخل	xx
xxx			صافى الربح أو (الخسارة) بعد ضرائب الدخل	xxx
x			نصيب السهم فى الأرباح	x

١/٦ عرض قائمة التدفقات النقدية Presentation of Cash Flow Statement

يهتم مستخدموا القوائم المالية بالتعرف على الكيفية والأساليب التى تعتمد عليها المنشأة فى توليد وإستخدام النقدية وما فى حكمها ، بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة – وبصرف النظر عما إذا كانت النقدية يمكن أن ينظر إليها كمنتج للمنشأة أم لا كما هو الحال فى البنوك ، ومن ثم وجب على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية وعرضها كجزء متمم لقوائمها المالية .

توفر قائمة التدفقات النقدية عند إستخدامها مع باقى القوائم المالية المعلومات التى تمكن المستخدمين عند تقييم التغيرات التى تحدث فى صافى أصول المنشأة وفى هيكلها المالى بما فى ذلك درجة توافر السيولة والقدرة على سداد الديون والقدرة على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية ، كما تعتبر معلومات التدفق النقدى مفيدة فى تحديد مقدرة المنشأة على توليد النقدية وما فى حكمها لإختبار العلاقة بين الربحية وصافى التدفق النقدى وأثر تغير الأسعار .

ويجب على المنشأة عرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة مبوبة على كل من أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل ، وبالتالى يوفر ذلك التبويب حسب الأنشطة المعلومات التى تسمح لمستخدمى القوائم المالى بتقدير أثر تلك الأنشطة على المركز المالى للمنشأة وأرصدة النقدية وما فى حكمها .

ويتم عرض التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل طبقاً للنموذج التالى الذى يوضحه الشكل رقم (١/٣) :-

شكل رقم (١/٣)
قائمة التدفق النقدى
عن الفترة المنتهية فى / /

البيـــان	العملة	العملة (أرقام المقارنة)
التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	××	××
تعديلات لتسوية صافى الأرباح (الخسائر) مع التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		
- إهلاك وإستهلاك .	×	×
- مخصصات .	×	×
- خسائر (أرباح) تقييم العملات الأجنبية .	×	×
- خسائر (أرباح) بيع أصول ثابتة .	×	×
- خسائر (أرباح) بيع الإستثمارات المالية .	×	×
- ضرائب الدخل المسددة .	×	×
- الفوائد المدينة .	×	×
أرباح (خسائر) التشغيل قبل التغيرات فى رأس المال العامل	××	××
(الزيادة) النقص فى أرصدة العملاء والأرصدة المدينة .	×	×
(الزيادة) النقص فى المخزون .	×	×
الزيادة (النقص) فى أرصدة الدائنين والأرصدة الدائنة .	×	×
تدفقات نقدية قبل البنود غير العادية .	××	××
مقبوضات (مدفوعات) البنود غير العادية .	×	×
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) أنشطة التشغيل	××	××
التدفقات النقدية من أنشطة الإستثمار		
مدفوعات لشراء إستثمارات مالية .	××	××
متحصلات من بيع إستثمارات مالية .	×	×
مدفوعات لشراء أصول ثابتة والأصول طويلة الأجل الأخرى .	×	×
متحصلات من بيع أصول ثابتة والأصول طويلة الأجل الأخرى .	×	×
فوائد محصلة .	×	×
توزيعات محصلة .	×	×
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) أنشطة الإستثمار	××	××
التدفقات النقدية من أنشطة التمويل		
مقبوضات من إصدار أسهم رأس المال .	×	×
مقبوضات من إقتراض طويل الأجل .	×	×
مدفوعات عن إقتراض طويل الأجل .	(×)	(×)
مدفوعات عن إلتزامات التأجير التمويلى .	(×)	(×)
توزيعات الأرباح المدفوعة .	(×)	(×)
صافى النقدية الناتجة من (المستخدمة فى) أنشطة التمويل	××	××
صافى الزيادة (النقص) فى النقدية وما فى حكمها خلال الفترة .	××	××
النقدية وما فى حكمها فى بداية الفترة (إيضاح رقم ....) .	××	××
النقدية وما فى حكمها فى نهاية الفترة (إيضاح رقم ....) .	××	××

١/٧ قائمة التغير فى حقوق الملكية

يجب على المنشأة أن تعرض فى قائمة مستقلة ضمن القوائم المالية قائمة التغير فى حقوق الملكية بحيث توضح ما يلى :-

أ - صافى الربح أو الخسارة عن الفترة .

ب- كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات والمكاسب أو الخسائر وفقاً لما تتطلبه معايير والتى تم أخذها مباشرة الى حقوق الملكية ومجموع تلك البنود .

جـ- التأثير المجمع للتغير فى السياسات المحاسبية المتبعة وتصحيح الأخطاء الجوهرية .

ء - المعاملات على رأس المال مع أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لهم .

هـ- رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة فى بداية الفترة وفى تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة .

و - تسوية ما بين رصيد رأس المال وكل بند من بنود الإحتياطيات فى أول وأخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن حركة كل منها .

إن التغير فى حقوق الملكية فى المنشأة فيما بين تاريخين لميزانيتين متتاليتين يعطى مؤشر عن الإرتفاع أو الإنخفاض فى صافى أصولها أو قيمتها خلال الفترة طبقاً لأساس التقييم المتبع والمفصح عنه فى القوائم المالية ، وباستثناء التغير الناتج عن التعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مثل زيادة رأس المال أو التوزيعات ، فإن التغير فى حقوق الملكية يتمثل فى الأرباح غير الموزعة والخسائر الناتجة من أنشطة المنشأة خلال الفترة .

وفيما يلى يوضح الشكل رقم (١/٤) نموذج قائمة التغير فى حقوق الملكية.

شكل رقم (١/٤)

قائمة التغير فى حقوق الملكية

شركة أ ب ج

عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

	رأس المال	الإحتياطى القانونى	الإحتياطيات (تذكر تفصيلا)	إحتياطى إعادة التقييم	الأرباح المرحلة	الإجمالى
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠	×		×	(×)	×	×
التغيرات فى السياسات المحاسبية					(×)	(×)
الرصيد المعدل	×	×	×	(×)	×	×
الفائض من إعادة تقييم الأصول				×		×
العجز من إعادة تقييم الإستثمارات				(×)		×
صافى الأرباح والخسائر التى لم تتأثر بها قائمة الدخل				×	(×)	×
صافى ربح العام					×	×
المحول للإحتياطى لاقانونى		×			(×)	
توزيعات الأرباح					(×)	(×)
إصدار أسهم نقدية	×					×
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١	×	×	×	(×)	×	×
العجز من إعادة تقييم الأصول				(×)		(×)
الفائض من إعادة تقييم الإستثمارات				×		×
صافى الأرباح والخسائر التى لم تتأثر بها قائمة الدخل				(×)	(×)	(×)
صافى ربح العام					×	×
المحول للإحتياطى القانونى		×			(×)	
توزيعات الأرباح					(×)	(×)
إصدار أسهم من الإحتياطيات	×		(×)		(×)	
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢	×	×	×	(×)	×	×

١/٨ الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

تتطلب المعايير المحاسبية أن تشمل القوائم المالية مجموعة من الإفصاحات ، وبصفة عامة يجب أن يكون لدى المنشأة المرونة الكافية فى تحديد الطريقة المناسبة للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية ، فليس هناك تحديد لأى من المعلومات يجب الإفصاح عنها بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو الجداول الإضافية وأياً منها يتعين الإفصاح عنه فى صلب قائمة المركز المالى أو فى قائمة الدخل أو قائمة التدفقات النقدية .

ومن الناحية العملية فإن معظم الإفصاحات تدرج بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية وعادة ما تشمل تلك الإفصاحات الأمور التالية :-

- معلومات إضافية لجعل المبالغ والقيم والتبويبات بالقوائم المالية واضحة ومفهومة .
- حركة كل عنصر من عناصر حقوق الملكية خلال الفترة المالية .
- طبيعة أية خسائر محتملة لم يتم تسجيلها بالقوائم المالية كمصروف والتزام .
- طبيعة الأحداث التى تمت بعد تاريخ الميزانية والأثر المالى المتعلق بكل حدث منها .
- إيضاح للعلاقة ما بين صافى الربح المحاسبى ومصروف الضريبة عن الفترة المالية .
- المعلومات المتعلقة بقطاعات النشاط المختلفة للمنشأة وأسلوب عرضها بالقوائم المالية .

- حركة تكلفة الأصول الثابتة ومجمع الإهلاك المتعلق بها خلال الفترة المالية .
- حركة ورصيد إستهلاك الشهرة خلال الفترة المالية .
- الإلتزامات المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى .
- وصـــف خطط المنشأة بشأن منح مزايا التقاعد مع تفاصيل التقييمات الإكتوارية المعدة بشأنها .
- الشــروط أو التعهدات التى لم تتمكن المنشأة من الوفاء بها بخصوص المساعدات الحكومية .
- التفاصيل المتعلقة بعمليات تجميع الأعمال مع المنشآت الأخرى .
- قيمة تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة المالية .
- تفاصـــيل المعـــاملات مع الأطراف ذو العلاقة وأنواع تلك المعاملات وطبيعة وعلاقة تلك الأطراف بالمنشأة .
- بيان بأهم الشركات التابعة والشقيقة وذات المصلحة المشتركة .
- الشــروط والإشتراكات المتعلقة بالأدوات المالية المستخدمة وتفاصيل المخاطر المتعلقة بها .

وعـــادة مـــا تدرج الإفصاحات التالية فى صلب كل من الميزانية أو قائمة الدخل أو قائمة التدفقات النقدية :-

- تكلفة البضاعة المباعة أو تكاليف التشغيل .
- مصروف الإهلاك .
- العناصر المكونة للنقدية وما فى حكمها .

- تكـــاليف الأبحاث والتطوير ومصروف الضريبة وتكاليف منح مزايا التقاعد المعترف بها كمصروفات خلال الفترة المالية .
- قيمـــة إيـــرادات العقـــود أو أى عناصـــر للايرادات الهامة الأخرى المعترف بها كايرادات خلال الفترة المالية .
- قيمة الأصول المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى .
- قيمـــة فـــروق تقييـــم العملات الأجنبية المدرجة فى صافى أرباح أو خسائر الفترة المالية .

والجديـــر بالذكـــر أنـــه نظراً لأن القوائم المالية تعتمد فى إعدادها على سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة لأخرى لذا فإن الإفصاح عن السياسات المحاســـبية الهامـــة المتـــبعة بواســـطة المنشـــأة يعتبر أمراً هاماً وضرورياً لمســـتخدمى القوائم المالية حتى يمكنهم فهم القوائم المالية بصورة صحيحة . ويجب أن يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية جزءاً متمماً للقوائم المالية ومن الناحية العملية فإن الإفصاح عن السياسات المحاسبية غالباً ما يكون بعد الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية .

وفيمـــا يـــلى السياسات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية والمصرية :

- الشركات التابعة :
  - الطـــريقة أو الطـــرق المســـتخدمة فى إثـــبات الإستثمارات فى الشركات التابعة.
- الشهرة :
  - المعالجة المحاسبية للشهرة بالدفاتر المالية .

- الطريقة المستخدمة فى إستهلاك الشهرة وفى حالة عدم إستخدام "القسـط الـثابت" يذكـر أسباب إستخدام أى طرق أخرى ومدى ملائمتها .
- الطريقة المختارة لترجمة الشهرة الناتجة عن إقتناء منشآت أجنبية.

– الشركات الشقيقة :

- الطريقة المحاسبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية المجمعة .
- الطريقة المحاسبية المستخدمة فى إثبات تلك الإستثمارات بالقوائم المالية للشركة القابضة .

– المشروعات المشتركة :

- الإفصاح عن ما إذا تم إستخدام طريقة التجميع النسبى أو حقوق الملكية لإثبات الحصص فى المشروعات المشتركة .

– قائمة التدفق النقدى :

- السياسـة المحاسبية التى تتبعها المنشأة فى تحديد مفهوم النقدية وما فى حكمها .

– الأصول الثابتة وإهلاكاتها :

- أسـس القيـاس المستخدمة فى تحديد القيمة الدفترية لكل بند من بنود الأصول الثابتة .
- مـا إذا كانت القيمة التى يمكن الإستفادة منها من الأصول الثابتة تغطى القيمة الدفترية .
- المعالجـة المحاسبية لتكاليف إعادة الأصل الى حالته والتى تتفق فى نهاية عمره الإنتاجى .

- معدلات وطرق إهلاك الأصول الثابتة والأعمار الإفتراضية لها.

– الأصول غير الملموسة :

- أسس التقييم المستخدمة .

– تكاليف الأبحاث والتطوير :

- السياسة المحاسبية المستخدمة بشأن تكاليف الأبحاث والتطوير .

– الإستثمارات :

- طرق تحديد القيمة الدفترية للإستثمارات وطرق معالجة التغير فى القيمة السوقية للإستثمارات التى تثبت بالدفاتر بالقيمة السوقية .
- المعالجـــة المحاســبية للإستثمارات التى تثبت بطريقة إعادة التقييم والمعالجة المحاسبية لفائض إعادة التقييم عند بيع هذه الإستثمارات.
- أسس إعادة تقييم الإستثمارات طويلة الأجل .

– المخزون :

- الطرق المستخدمة فى تقييم وقياس المخزون وكيفية تحديد التكلفة.

– الإيرادات :

- السياســات المحاســبية المتــبعة بشأن إثبات الإيراد شاملة الطرق المتبعة لتحديد مرحلة الإتمام عند المحاسبة عن المعاملات المتعلقة بالإنشاءات وتقديم الخدمات .

– عقود الإنشاءات :

- الطريقة المستخدمة فى تحديد إيرادات العقود خلال الفترة .

– الضرائب على الدخل :

- الطريقة المستخدمة فى تحديد مصروف الضريبة عن العام .

– إيرادات عقود التأجير التمويلى :

- الأسس المستخدمة بمعرفة المؤجر لإثبات إيرادات التأجير التمويلى.

– تكاليف منح مزايا التقاعد .

- السياسات المحاسبية المتبعة متضمنة وصف عام لطريقة التقييم الإكتوارية أو الطرق المستخدمة الأخرى .

– المنح الحكومية :

- السياسة المحاسبية المتبعة بشأن المنح الحكومية شاملة طريقة عرض تلك المنح .

– تكاليف الإقتراض :

- السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الإقتراض .

– الإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة .

حيث يتم الإفصاح عن عمليات شراء أو بيع البضائع أو العقارات ، أو تقديم وتلقى الخدمات وأعمال الوكالات ، وأعمال وترتيبات التأجير طويلة الأجل ، ونقل البحوث والتطوير وإتفاقيات التراخيص ، والتمويل بما فى ذلك القروض والمساهمات النقدية والفنية ، والضمانات وعقود الإدارة .

– العرض والإفصاح عن الأدوات المالية والمخاطر المتعلقة بها .

وتتضمن الأدوات المالية التقليدية مثل الأصول والإلتزامات كالمدينين والدائنين بالإضافة الى أدوات حق الملكية ، كما تشتمل أيضاً على الأدوات المشتقة عنها مثل حقوق الإختبار والعقود الآجلة وعقود مبادلة أسعار الفائدة والعملات .

كذلـــك يـــتم الإفصـــاح عن المخاطر المرتبطة بتلك الأدوات لعل أبرزها مخاطـــر الأســـعار ، مخاطر أسعار الفائدة ومخاطر السوق ومخاطر الإئتمان والسيولة .

١/٩ حتمية مراجعة القوائم المالية ودورها فى تخفيض مخاطر المعلومات

The Need for Auditing

يوجـــد خلط بين كل من المراجعة **Auditing** والمحاسبة **Accounting** ، ويحـــدث ذلـــك لأن العديـــد مـــن عمليات المراجعة تتعلق عادة بالمعلومات المحاسبية ، كما أن كافة المراجعين يمتلكون خبرة كبيرة فى المحاسبة ، ويزيد مـــن درجـــة ذلـــك الخلط أن لقب المحاسب العام المعتمد **Certified Public Accountant (CPA)** قـــد تم التعارف عليه ليعبر عن الأفراد الذين يقومون بالمراجعة .

فالمحاســـبة هى تســـجيل وتصـــنيف وتلخيص الأحداث الإقتصادية بشكل مـــنطقى بهـــدف إعـــداد مـــتخذى القرار بالمعلومات المالية ، وتتمثل وظيفة المحاسبة فى توفير أنواع معينة من المعلومات الكمية التى يمكن إستخدامها فى إتخـــاذ القـــرارات بواســـطة أفراد الإدارة والأخرين ، ولتوصيل المعلومات الملائمة يجب أن يتوافر لدى المحاسب فهماً عميقاً عن المبادئ والقواعد التى تمثل أساس إعداد المعلومات المحاسبية ، وبالإضافة الى ذلك يجب أن يتمكن المحاســـب مـــن تصميم النظم التى يمكن من خلالها ضمان تسجيل الأحداث الماليـــة بـــالوحدة على نحو ملائم وفى الوقت المناسب وبتكلفة معقولة ، أما المـــراجعة فيتمثل محور إهتمامها فى تحديد ما إذا كانت المعلومات المحاسبية المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الإقتصادية التى تمت خلال الفترة محل المحاسبة ، ونظراً لأن قواعد المحاسبة تعكس المعايير التى يتم خلالها تقييم ما

إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها على الوجه الصحيح ، فيجب أن يتوافر للمراجع فهما عميقا لتلك القواعد ، وبالنسبة لمراجعة القوائم المالية تتمثل المعايير فى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ويجب على المراجع Auditor بالإضافة الى فهمه بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن يكون خبيراً فى جمع وتفسير أدلة المراجعة ، وتلك الخبرة هى التى تميز المراجع عن المحاسب ، حيث أن تحديد إجراءات المراجعة المناسبة وتحديد نوع وحجم العناصر التى يتم إختبارها وتقييم النتائج تعد مشكلات تخص المراجع وحده .

تتضمن عملية المراجعة بصفة عامة ثلاثة أنواع هى مراجعة القوائم المالية **Financial Statement Audits** ، المراجعة التشغيلية **Operational Audits** ومراجعة الإلتزام **Compliance Audits** ، وتتعلق مراجعة القوائم المالية بجمع وتقييم الأدلة عما إذا كانت القوائم المالية الشاملة (قائمة المركز المالى، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة التغير فى حقوق الملكية بالإضافة الى الإيضاحات المتممة) تتفق مع معايير المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها والتقرير عن ذلك ، وتتم تلك العملية عن طريق مكاتب المحاسبة العامة المصرح لها **Certified Public Accounting (CPAs)** وعادة ما تقوم تلك المكاتب بأداء أربع أنواع رئيسية من الخدمات هى :-

١- خدمات التصديق أو إبداء الرأى Attestation Services

وتتعلق بإصدار تقرير مكتوب عن كل خدمة يتم أدائها يتم خلالها التعبير عن النتائج الخاصة بمدى الإعتماد على وقائع أو مزاعم **Assertions** تدخل فى نطاق مسئولية طرف آخر ، ويوجد ثلاثة أنواع من خدمات التصديق هى:-

أ – المراجعة Auditing

وتشــكل المــراجع ما يزيد عن ٥٠% من الخدمات الإجمالية التى تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية ، ويتمثل الطرف الآخر المسئول فى إطار مراجعة القوائــم الماليــة فى العميل الذى يقوم مزاعم متنوعة فى صورة قوائم مالية منشــورة ، ويعــبر المراجع عن رأيه فى مدى إتفاق تلك القوائم مع معايير المحاسبة المالية .

ب – الفحص Review

بيــنما يقــوم المراجع عند المراجعة بإجراء إختبارات مكثفة لجمع الأدلة ليتوصــل الى قدراً كبيراً من التأكيد عن القوائم المالية ، فإن الأدلة التى يمكن أن يجمعهــا عــند الفحــص توفــر قدراً متوسطاً من التأكيد ويتوافر ذلك مع إحتياجات المستخدمين من خلال دفع أتعاب أقل مقارنة بالمراجعة الكاملة .

جـ– خدمات تصديقية أخرى

تم توسيع نطاق ممارسة مكاتب المحاسبة القانونية لتشمل أداء أنواع جديدة مــن الخدمــات مثل إختبار القوائم المالية المتوقعة (التنبؤات والتقديرات) ، إحصــائيات الأداء الإستثمارى للمنظمات العاملة فى مجال التمويل ، وبرامج تشغيل الحاسب الإلكترونى .

٢– خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر

Accounting & Book Keeping Services

تعــتمد الكــثير مــن الشركات الصغيرة التى يتواجد بها إدارات محاسبية محــدودة عــلى مكاتب المحاسبة القانونية لإعداد القوائم المالية الخاصة بها ، وفى العديــد مــن الحالات حيث تعطى تلك القوائم لطرف ثالث فإنه يتم القيام بــالفحص أو المــراجعة أيضــا ، وعندما لا يتم القيام بالفحص أو المراجعة

ســيرفق بالقوائم المالية تقرير سنوى من مكتب المحاسبة القانونى يطلق عليه تقريــر الإعــداد Compilation وهو لا يقدم أى تأكيد Assurance للطرف الثالث .

٣- الخدمات الضريبية Tax Services

تقــوم مكــاتب المحاســبة القانونيــة بإعداد الإقرارات الضريبية للأفراد والشــركات الذين يمتلكون عملاء للمراجعة أو لعملاء لا يتم إجراء المراجعة لهــم . وتقوم أيضا تلك المكاتب بتقديم خدمات ضريبية أخرى مثل التخطيط الضريبى .

٤- خدمات الإستشارات الإدارية Management Advisory Services

وتــتراوح تــلك الخدمــات ما بين تقديم مقترحات بسيطة لتحسين النظم المحاســبية لــلعملاء وتقديــم النصائح عن إستراتيجيات التسويق وتجهيزات الحاسب الإلكترونى والإستشارات عن المنافع الإكتوارية .

ولاشك أن مراجعة القوائم المالية أصبحت ضرورة حتمية ، وذلك لتأثيرها الجوهرى على مخاطر المعلومات Information Risk (والذى يعكس إمكانية عــدم دقــة المعــلومات الخاصة بمخاطر العمل الخاص بالمنشأة) ، والسبب المحتمل لمخاطر المعلومات يتمثل فى إمكانية عدم دقة القوائم المالية . وتوجد عديد من الأسباب وراء تلك المخاطر هى :-

أ - صــعوبة توصل متخذ القرار للمعلومات المحاسبية مباشرة ، وبالتالى فانــه يعــتمد عــلى المعلومات التى يقدمها الآخرون ، وبالتالى يزداد إحتمال وجود تحريف متعمد أو غير متعمد بها .

ب- وجود تحيز محتمل لمعد المعلومات المحاسبية ودوافع شخصية نتيجة لعدم إتفاق أهدافه مع أهداف متخذ القرار .

جـ- تزايد وتضخم حجم البيانات والعمليات المالية التى تقوم بها المنشأة مما قد يؤدى الى زيادة إحتمال التسجيل غير الصحيح بالسجلات والدفاتر وربما إخفاء قدر كبير من المعلومات المحاسبية .

ء - تعقد عمليات التبادل التى تتم من المنشآت ، ومن ثم أصبح الأمر أكثر صعوبة فى تسجيل تلك العمليات على نحو ملائم على سبيل المثال الإفصاح الملائم عن الأدوات المالية للمشتقات ، والإفصاح المناسب عن نتائج أنشطة الفروع التى تعمل فى مجالات متنوعة .

وتوجد عدة وسائل لتخفيض مخاطر المعلومات **Reducing Information Risk** لعل أبرزها ما يلى :-

- تحقق المستخدم ذاته من دقة المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية .
- مشاركة المستخدم للإدارة (المعد) لمخاطر المعلومات .
- مراجعة القوائم المالية عن طريق المراجعين الحياديين .

ولاشك أن تحقق المستخدمون من المعلومات ومدى دقتها عن طريق إختبار السجلات وبحث إمكانية الإعتماد على المعلومات المرتبطة بها أمراً غير عملياً فى ضوء التكاليف والخبرة والوقت ، كما أن هناك صعوبة واضحة فى قدرة المستخدمين على تحصيل مبالغ الخسارة عن إدارة الشركة معدة المعلومات ولاسيما عند إفلاسها نتيجة عدم تمكنها من سداد قيمة القروض ، ولذلك تعتبر الوسيلة المتعارف عليها بين المستخدمين للحصول على معلومات موثوق فيها فى قيام مراجع مستقل بمراجعة القوائم المالية ، وبالتالى يتم

إستخدام المعلومات التى تم مراجعتها فى إتخاذ القرار على إعتبار أنها ستكون كاملة ودقيقة وغير مضللة .

ومـــن هنا فقد تعاظم الطلب على المراجعة بشكل ملحوظ بإعتبارها توفر تأكيد مناسب لمستخدمى القوائم المالية عن إمكانية الإعتماد عليها ، فإذا ما تم إعدادهـــا بشكل غير صحيح ، فإن المراجع سيواجه بإحتمال مقاضاته من قبل كـــل مـــن المستخدمين والإدارة ، ويقاضى المستخدمون المراجع على أساس مســـئوليته المهنية عن تأكيد إمكانية الإعتماد على القوائم المالية ، كما يقاضى المســـتخدمون أيضـــاً الإدارة ، والتى تقوم بدورها بمقاضاة المراجع بإعتباره يمثل وكيلاً لها لتأكيد مدى الإعتماد على تلك القوائم ، وبالتالى يتحمل المراجع مسئولية ضخمة من الوجهة القانونية [1] .

١/١٠ مسئوليات الإدارة والمراجع

The Responsibilities of Auditor and Management

تؤكـــد أدبيات المراجعة على أن مسئولية الإدارة تتمثل فى تبنى سياسات محاسبية سليمة ، والحفاظ على نظم رقابة داخلية كافية ، بالإضافة الى إعداد تأكيدات وإقرارات عادلة **Fair Representation** يتم تضمينها فى القوائم المالية (وهى ما يطلق عليه بمزاعم الإدارة **Management Assertions**) .

---

(1) لمزيد من التفاصيل حول المسئولية القانونية للمراجع تجاه المستخدم والعميل والطرف الثالث يراجع :-

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .

وعادة ما تتضمن التقارير السنوية لكثير من الشركات العامة إيضاح بشأن مسـئوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية ذات الصلة .

وتؤكـد معايير المراجعة وإيضاحاتها على أهمية تحديد مسئولية الإدارة والمـراجع المرتـبطة بالقوائم المالية ، كما يفرض على المراجع عند إعداده تقرير المراجعة الإشارة الى تلك المسئوليات بوضوح على النحو التالى :-

١- الفقرة التمهيدية وتتضمن المسئوليات التالية :-

أ - الإشارة فى الفقرة التمهيدية صراحة على أن الإدارة هى المسئولة عن إعـداد وعرض القوائم المالية للشركة ، وترجع أهمية تلك الإشارة على أنها تحـدد بوضوح مسئولية الإدارة عن القوائم المالية ، (ويفهم ضمناً أن الإدارة هى المسـئولة عن تحديد السياسات المحاسبية وغيرها من الأمور والمتطلبات اللازمة لإعداد القوائم وفقاً للمعايير المحاسبية) .

ب- الإشـارة فى الفقرة التمهيدية على أن مسئولية المراجع تنحصر فى مراجعة القوائم المالية للشركة وإبداء الرأى الفنى المحايد عليها بناء على نتائج عملية المراجعة .

٢- فقرة النطاق وتتضمن المسئوليات التالية :-

أ - تشير فقرة النطاق الى :-

(١) أن المراجع قد قام بأعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وفى ضوء القوانين واللوائح السارية .

(٢) إلزام المراجع بتخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد Assurance معقول (وليس مطلق) بأن القوائم المالية لا تحتوى على أى تحريفات جوهرية .

(٣) أن عملية المراجعة تتضمن إجراء فحص إختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية .

(٤) أن أعمال المراجعة تتضمن تقييماً للسياسات والقواعد المحاسبية المطبقة.

(٥) وللتقديرات الهامة .

(٦) وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية .

(٧) الإشارة الى أن المراجع قد حصل على البيانات والإيضاحات التى رآها ضرورية لإتمام أداء عملية المراجعة .

(٨) ضرورة نص المراجع صراحة على أن عملية المراجعة التى قام بها تقدم أساس مناسب لإبداء الرأى على القوائم المالية .

ب- كما أوضحت فترة النطاق مسئولية الإدارة ضمناً فى إعداد القوائم المالية على النحو التالى :-

١- إعداد القيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية .

٢- تحديد السياسات والقواعد المحاسبية المطبقة التى إستخدمتها الإدارة فى إعداد القوائم المالية .

٣- إعداد التقديرات الهامة (والتى تتم بمعرفة الإدارة) .

٤- سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية .

٣- فقرة الرأى وتتضمن المسئوليات التالية :-

أ - الإشارة الى مسئولية المراجع فيما يأتى :-

١- إبــداء المــراجع لرأيه عن مدى تعبير القوائم فى كل جوانبها الهامة بوضــوح عــن المركز المالى للشركة وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها المالية طبقاً للمعايير المحاسبية وفى ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة.

٢- إبــداء المــراجع صراحة لرأيه عما إذا كانت المنشأة تمسك حسابات مالية منتظمة ، وما إذا كان الجرد قد تم طبقاً للأصول المرعية ، وما إذا كــانت المنشأة الصناعية تطبق نظام تكاليف يفى بالغرض منه ، ومــا إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر المنشأة .

ب- الإشارة الى مسئولية الإدارة ضمناً على النحو التالى :-

١- أن جملــه فى كــل جوانــبها الهامة أو الجوهرية تشير مباشرة الى محتوى القوائم المالية ، أى تشير الى مزاعم الإدارة **Management Assertions or Representation** التى تتضمنها القوائم المالية .

٢- الإشارة الى أن القوائم المالية تعبر بعدالة ، وتقاس هذه العدالة بمدى إلــتزام الإدارة عــند إعداد وعرض القوائم المالية بمعايير المحاسبة وبالقوانين واللوائح ذات الصلة .

١/١١ علاقة أهداف المراجعة بالقوائم المالية

The Objectives of Conducting an Audit and Financial Statement

يــنص الإيضــاح رقــم (١) مــن معايير المراجعة الصادر من مجمع المحاســبين القــانونيين الأمريكى على أن الهدف من عملية المراجعة العادية لــلقوائم الماليــة عن طريق المراجع المستقل هو التعبير عن رأيه عن مدى عدالــة عــرض القوائم المالية للمركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

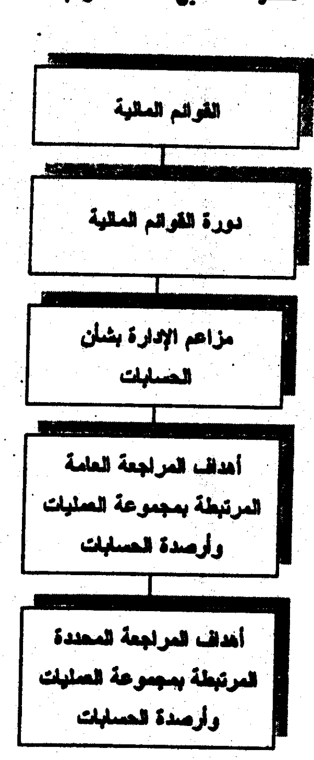
فتلك الفقرة تركز بشكل ملائم على أهمية إصدار رأى عن القوائم المالية ، فالسبب الرئيسى وراء قيام المراجعون بتجميع أدلة إثبات كافية وصالحة فى تمكينهم فى التوصل الى إستنتاجات بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة فى كافة النواحى الهامة بالإضافة الى إصدار تقرير مراجعة ملائم .

وعندما يستنتج المراجع بناء على أدلة الإثبات التى حصلوا عليها أن القوائم المالية من المحتمل أن تضلل المستخدم الرشيد ، فإن المراجع يعطى رأيه عن مدى العرض العادل ويقرن إسمه بتلك القوائم . فإذا ما أشارت الحقائق اللاحقة على إصداره التقرير على أن تلك القوائم فعلاً لم تعرض بعدالة ، فإنه من المحتمل أن يقوم بتوضيح أنه قد أدى عملية المراجعة بطريقة سليمة وتوصل الى إستنتاجات معقولة . فعلى الرغم من أن المراجع لا يعتبر ضامناً أو مؤكداً على عدالة العرض فى تلك القوائم المالية إلا أن عليه مسئولية ملحوظة فى إعلام المستخدمين عما إذا كانت تلك القوائم قد تم عرضها بعدالة أم لا . فإذا ما إعتقد المراجع أن القوائم لم تعرض بعدالة أو إذا لم يتمكن من التوصل الى إستنتاج أو رأى معين بسبب عدم حصوله على أدلة إثبات كافية أو بسبب الظروف السائدة فإن المراجع يتحمل مسئولية إعلام المستخدمين بذلك من خلال تقرير المراجعة .

من الأهمية بمكان فهم أهداف أداء عملية مراجعة القوائم المالية ، والمنهجية التى يستخدمها المراجع الخارجى لتجميع أدلة إثبات المراجعة ، وبوجه عام توجد خمسة موضوعات توفر الأساس لفهم عملية تجميع أدلة الإثبات ترتبط بشكل وثيق بالخطوات المستخدمة لتحقيق أهداف المراجعة . يصور الشكل البيانى رقم (١/٥) الخطوات اللازمة للوفاء بأهداف المراجعة .

شكل رقم (١/٥)

خطوات تحقيق أهداف المراجعة



بوجه عام يقوم المراجعون بأداء عمليات المراجعة طبقاً لمدخل الدورات Cycles Approach عن طريـــق أداء إختبارات مراجعة العمليات التى تكون الأرصـــدة فى نهاية المدة وأيضاً عن طريق أداء إختبارات أرصدة الحسابات ذاتهـــا . يشرح الشكل البيانى رقم (١/٦) ذلك المفهوم الهام عن طريق ابراز أربعـــة مجموعات من العمليات التى تحدد رصيد حسابات المدينين فى نهاية المـــدة . وبإفتراض أن رصيد أول المدة للمدينين البالغ ١٠٠٠٠٠ جنيه قد تم مراجعـــته فى الســـنة الســـابقة ولذلك فقد تم إعتباره موثوق فيه . فإذا أمكن للمراجع أن يكون متأكداً تماماً من أن كل من مجموعات العمليات الأربعة قد تـــم تحديدها بشكل صحيح ، فإن المراجع يمكنه أيضاً أن يكون متأكداً من أن رصـــيد الحســـاب فى نهايـــة المدة البالغ ١٢٠٠٠٠ جنيه قد تم تحديده بوجه صـــحيح . ولكـــن قـــد يكون غير عملياً للمراجع أن يحصل على تأكيد كامل بخصوص صحة كل مجموعة من العمليات مما يؤدى الى الحصول على تأكيد أقـــل من الكامل بخصوص رصيد أخر المدة فى حسابات المدينين . فى مثل تـــلك الحالة فإن التأكيد الكامل يمكن أن يتزايد عن طريق مراجعة رصيد أخر المدة لحسابات المدينين . بوجه عام وجد المراجعون أن الطريقة الأكثر كفاءة لأداء عمـــليات المراجعة تتمثل فى الحصول على مزيج معين من التأكيد لكل مجموعة من العمليات والرصيد فى نهاية المدة فى الحسابات المرتبطة .

هـــناك أهـــداف مراجعة عديدة لأى مجموعة من العمليات يتعين أن يتم الوفـــاء بهـــا قبل أن يستطيع المراجع أن يستنتج أنها قد تم تحديدها بعدالة . ويطـــلق عـــلى تـــلك الأهداف إصطلاح أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات Transactions - Related Audit Objectives . على سبيل المثال توجد هناك

هـــناك أهداف مراجعة مرتبطة بعمليات المبيعات ، وأهداف مراجعة مرتبطة بعمليات مرتجعات ومسموحات المبيعات وهكذا .

وبالمـــثل هناك عدة أهداف للمراجعة يجب الوفاء بها لكل رصيد حساب ، يطلق عليها إصطلاح أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة **Balance-Related Audit Objectives** . على سبيل المثال توجد أهداف مراجعة مرتبطة بأرصدة حسابات المدينين ، وأهداف مراجعة مرتبطة بأرصدة حسابات الدائنين . ورغما عـــن أن أهـــداف المـــراجعة المرتـــبطة بالعمليات قد تبدو مختلفة عن أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحسابات إلا أنهما مرتبطان ببعضهما بشكل وثيق. وحتى يتم تفهم أهداف المراجعة بمزيد من التفصيل فمن الضروري أن يتم فهم مزاعم وإقرارات الإدارة **Management Assertions** .

شكل رقم (٦/١)

الأرصدة والعمليات التي تؤثر على

أرصدة حسابات المدينين

حسابات المدينين

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٠٠٠٠	رصيد أول الفترة	٥٩٠٠٠٠	المتحصلات النقدية
٦٠٠٠٠٠	المبيعات	صفر	مرتجعات ومسموحات المبيعات
		صفر	تسويات حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل
١٠٠٠٠	رصيد نهاية الفترة		

١/١٢ مراجعة القوائم المالية تأسيسا على مدخل الدورات

The Auditing Based on Segmenting

يتم أداء عمليات المراجعة عن طريق تقسيم القوائم المالية الى قطاعات أو مكونات أصغر الأمر الذى من شأنه أن يجعل عملية المراجعة أكثر قابلية لإدارتها ويساعدفى تخصيص المهام على الأعضاء المختلفين فى فريق عمل المراجعة ، على سبيل المثال يتعامل معظم المراجعين مع الأصول الثابتة وأوراق الدفع على أنهما قطاعين مختلفين ، حيث يتم مراجعة كل قطاع بشكل منفصل إلا أن ذلك لا يتم بشكل مستقل تماماً . حيث قد تكشف مراجعة الأصول الثابتة عن وجود أوراق دفع غير مسجلة بالدفاتر . فبعد الإنتهاء من عملية مراجعة كل قطاع بما فيها العلاقات المتداخلة والمتبادلة فيما بينها وبين القطاعات الأخرى يتم دمج النتائج مع بعضها البعض ، وبعد ذلك يتم التوصل الى إستنتاج معين بخصوص القوائم المالية كوحدة واحدة .

بصفة عامة توجد عديد من الطرق المختلفة لتقسيم المراجعة الى عديد من المكونات ، ولعل أحد المداخل البسيطة فى التعامل مع كل رصيد حساب فى القوائم المالية على أنه يمثل جزء أو قطاع منفصل ، إلا أن عملية التجزئة بذلك الشكل عادة ما لا تتميز بالكفاءة ، حيث قد يترتب عليها القيام بعملية مراجعة مستقل لبعض الحسابات التى ترتبط ببعضها بشكل وثيق مثل المخزون وتكلفة البضاعة المباعة . ولعل أكثر المداخل شيوعاً لتقسيم عملية المراجعة بحيث تأخذ فى حسبانها أنواع العمليات وأرصدة الحسابات المرتبطة ببعضها بشكل وثيق فى نفس القطاع ، ويطلق على ذلك المنهجية مدخل الدورات **Cycles Approach** فعلى سبيل المثال تعتبر المبيعات ، ومرتجعات المبيعات ، والمتحصلات النقدية

بالإضافة الى تسويات حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل أربعة مجموعة من العمـــليات التى تؤثر فى زيادة أو تخفيض حسابات المدينين . ومن ثم فهى تشكل كافة أجزاء دورة المبيعات والمتحصلات Sales and Collection Cycle ، وبالمثل فـــإن عمـــليات الأجور والأجور المستحقة تمثل جزء من دورة الأجور والأفراد Payroll and Personnel Cycle .

ويتمثل المنطق وراء إستخدام مدخل الدورات فى إدراك المنهجية التى يتم فى ضـــوئها تســـجيل العمليات فى اليوميات وتلخيصها فى دفتر الأستاذ العام والقوائم المالية . يوضح الشكل رقم (١/٧) تدفق دورة العمليات من اليوميات المسجلة بدفاتر اليومية المختلفة مع أرصدة الحسابات بدفتر الأستاذ العام التى تنتج من تلك العمليات .

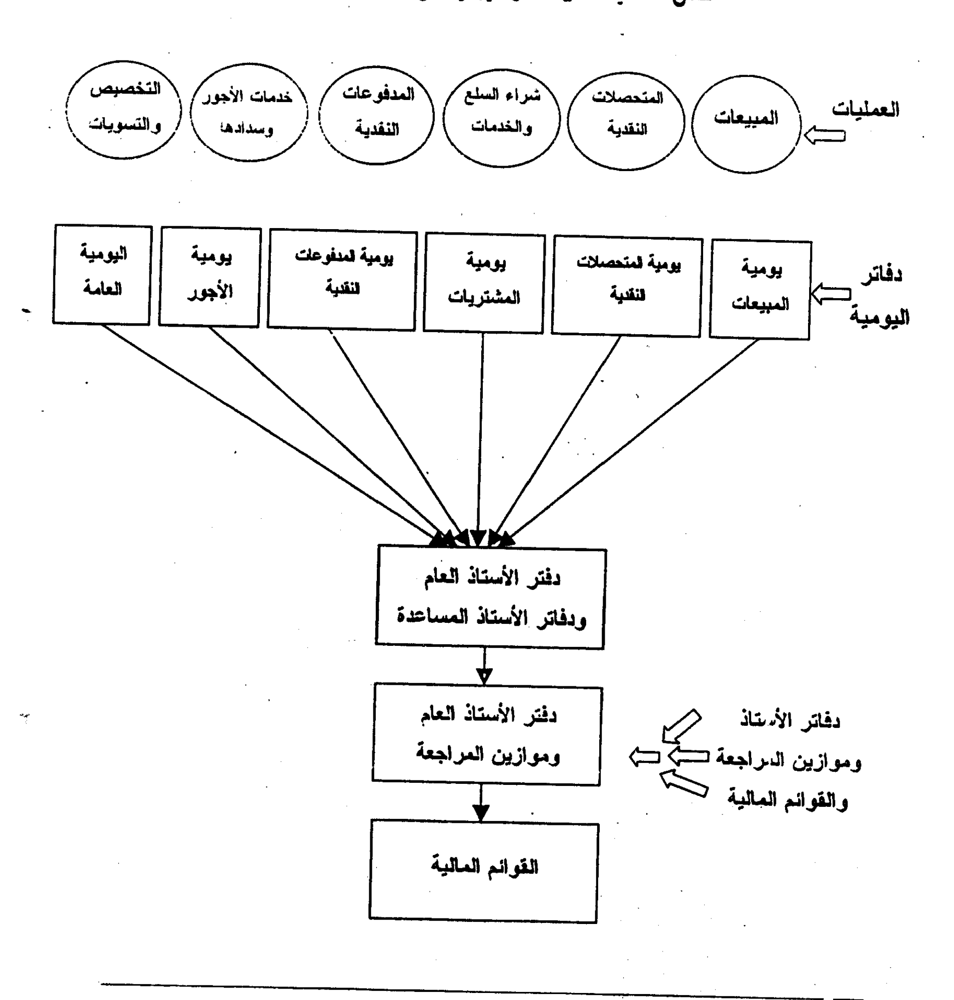
كمـــا يوضـــح الجدول رقم (١/٨) الدورات المستخدمة ، ودفاتر اليومية المرتبطة بكل دورة بالإضافة الى حسابات القوائم المالية المتعلقة بها . ويتضح من خلال التطلع لذلك الجدول ما يلى :-

١- أن كافة حسابات الأستاذ العام ودفاتر اليومية قد تم تضمينها أكثر من مـــرة واحدة ، ولاشك أن عدد ونوع دفاتر اليومية وحسابات الأستاذ يمكن أن تختلف من شركة لأخرى .

٢- قـــد يتم تضمين بعض دفاتر اليومية وحسابات الأستاذ العام فى أكثر مـــن دورة واحـــدة ، وعندما يحدث ذلك فإن هذا يعنى إستخدام دفاتر اليوميـــة لتسجيل العمليات من أكثر من دورة واحدة ، كما يشير الى العلاقـــة الوثيقـــة والمتـــبادلة التأثير بين الدورات . ويتضح أن أكثر حسابات دفاتر الأستاذ العام أهمية وتأثيراً على عديد من الدورات فى حساب النقدية ، حيث يرتبط حساب النقدية العام بمعظم الدورات .

شكل رقم (١/٧)

تدفق العمليات من دفاتر اليومية الى القوائم المالية



جدول رقم (٨/١)

دورات العمليات بالدفاتر وحسابات الأستاذ

الدورة	دفاتر اليومية فى الدورة	حسابات الأستاذ العام المتضمنة فى الدورة	
		قائمة المركز المالى	قائمة الدخل
دورة المبيعات والمتحصلات	- يومية المبيعات . - يومية المتحصلات النقدية . - يومية عامة .	- النقدية بالبنك . - حسابات المدينين التجارية . - حسابات المدينين الأخرى . - مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .	- المبيعات . - مرتجعات ومسموحات المبيعات . - مصروف الديون المعدومة .
دورة المشتريات والمدفوعات	- يومية المشتريات . - يومية المدفوعات النقدية . - يومية عامة .	- النقدية بالبنك . - المخزون . -المصروفات المدفوعة مقدما. - الأصول الثابتة . - الإهلاك المتجمع . - حسابات الدائنين التجارية. - حسابات الدائنين الأخرى. - الإلتزامات المستحقة الأخرى. - ضرائب الدخل المقدرة .	- المصروفات العمومية والإدارية . - المصروفات البيعية . - مكاسب أو خسائر بيع الأصول . - ضرائب الدخل .
دورة الأجور والأفراد	- يومية الأجور . - يومية عامة .	- النقدية بالبنك . - الأجور المستحقة . - ضرائب الأجور المستحقة.	- مرتبات وعمولات . - ضرائب أجور المبيعات . - مرتبات المديرين . - ضرائب الأجور الإدارية.
دورة المخزون والتخزين	- يومية المشتريات . - يومية المبيعات . - يومية عامة .	- المخزون .	- تكلفة البضاعة المباعة .
دورة الحصول على رأس المال وإعادة السداد	- يومية المشتريات . - يومية المدفوعات النقدية . - يومية عامة .	- النقدية بالبنك . - أوراق الدفع . - أوراق دفع طويلة الأجل . - فائدة مستحقة . - أسهم رأس المال . - أرباح محتجزة . - توزيعات الأرباح والتوزيعات المستحقة .	- مصروف الفائدة .

٣- ترتــبط دورة الحصــول عــلى رأس المال وإعادة السداد Capital Acquisition and Repayment Cycle بشكل وثيق مع دورة المشتريات والمدفوعــات Acquisition and payment Cycle ، حيث تستخدم نفس دفاتــر اليومية الثلاثة لتسجيل العمليات الخاصة بكلتا الدورتين ، كما أن العمليات تعتبر متشابهة .

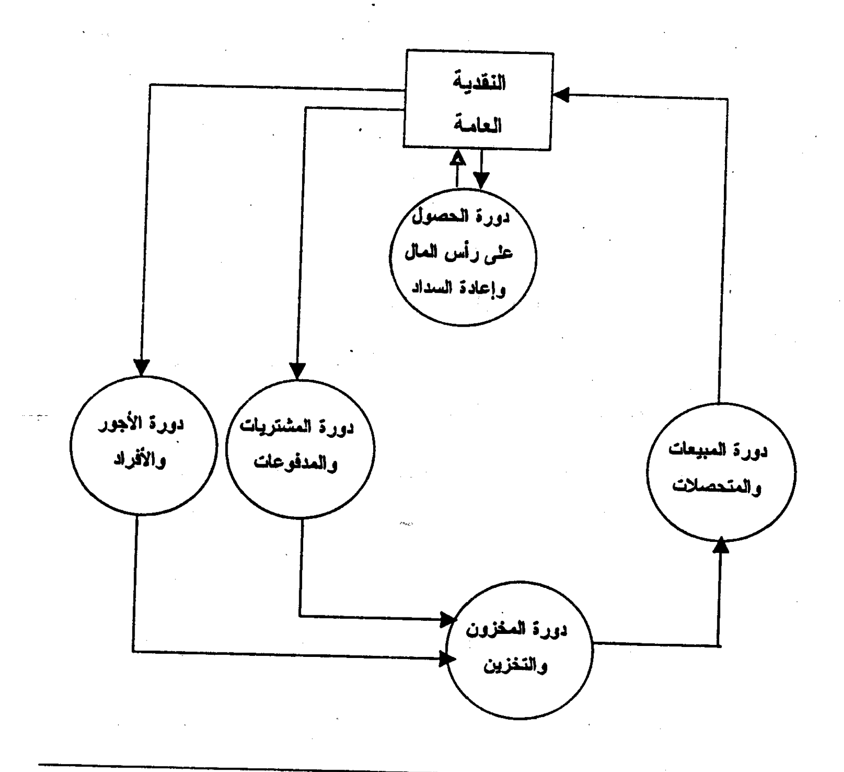
٤- ترتــبط دورة المخزون والإستيداع Inventory and Warehousing Cycle بشــكل وثيــق بــالدورات الأخــرى لاسيما بالنسبة للشركة الصــناعية . فتكلفة المخزون تتضمن المواد الخام (دورة المشتريات والمدفوعات) ، والأجور المباشرة (دورة الأجور والأفراد Payroll and Personnel Cycle) والتكاليف الصناعية الإضافية (دورة المشتريات والمدفوعات بالإضافة الى دورة الأجور والأفراد) .

كمــا أن بيع المنتجات التامة الصنع تتضمن دورة المبيعات والمتحصلات Sales and Collection Cycle ، وحيــث أن المخزون يعتبر جوهرياً بالنسبة لمعظــم الشــركات الصــناعية فمن الشائع أن يتم إقتراض الأموال وإستخدام المخــزون كضــمان لــلقروض . فى تلك الحالات فإن دورة الحصول على الأمــوال وإعــادة السداد ترتبط أيضاً بالمخزون والتخزين Inventory and Warehousing Cycle .

ويشرح الشكل رقم (١/٩) العلاقات المرتبطة بين الدورات وبعضها ، كما تبين أن الدورات ليس لها بداية أو نهاية بإستثناء بداية تشغيل الشركة أو عند تصــفيتها . حيــث عادة ما تبدأ الشركة بالحصول على راس المال فى شكل نقديــة عادة ، وفى الشركة الصناعية يتم إستخدام تلك النقدية فى شراء المواد الخام والأصول الثابتة والسلع والخدمات المرتبطة لإنتــاج المخــزون (دورة

شكل رقم (١/٩)

العلاقات الموجودة بين دورات العمليات



المشـــتريات والمدفوعات) . وتستخدم النقدية أيضاً فى الحصول على خدمات الأجور لنفس السبب (دورة الأجور والأفراد) . وتعتبر كل من دورة المشتريات والمدفوعـــات ودورة الأجور والأفراد مماثلة فى طبيعتها ، إلا أن وظائف كل مـــنها تعتبر مختلفة كفاية لتبرير التعامل معهما كدورتين منفصلتين. والنتيجة المشـــتركة لهاتين الدورتين فى المخزون (دورة المخزون والتخزين) . وعند نقطة زمنية لاحقة يتم بيع المخزون ويتم إعداد مطالبات للعملاء بقيمة بموجب الفواتيـــر الـــتى يـــتم تحصيلها نقداً بعد ذلك (دورة المبيعات والمتحصلات) . وتستخدم النقدية الناتجة فى سداد توزيعات الأرباح والفوائد (دورة رأس المال وإعادة السداد) ويتم إعادة بداية تشغيل الدورات مرة أخرى .

تعتبر دورات العمليات Transactions Cycles ذات أهمية قصوى عند أداء عمـــلية المـــراجعة ، ورغماً عن أن المراجعين يتعاملون مع كل دورة بشكل منفصل ومستقل أثناء عملية المراجعة . إلا أنهم يبذلون عناية كبيرة فى الربط بين تلك الدورات المختلفة فى أوقات زمنية مختلفة .

١/١٣ مزاعم وإقرارات الإدارة Management Assertions

هى عـــبارة عن إقرارات Representations ضمنية أو صريحة تتم عن طـــريق الإدارة بخصوص مجموعة العمليات والحسابات المرتبطة فى القوائم الماليـــة . للتوضيح على سبيل المثال تؤكد الإدارة وتقر بأن النقدية الموجودة فى حســـاب البـــنك تبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، أيضاً تقر الإدارة وتزعم بأن النقدية غير مقيدة ومتاحة للإستخدام العادى . وبالمثل توجد عديد من الإقرارات لكل بند من بنود الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات .

بحيث تطبق تلك التأكيدات والإقرارات على كل من مجموعة العمليات وأرصدة الحسابات .

ترتبط تأكيدات الإدارة مباشرة بمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، حيث تعتبر جزء من المعايير Criteria التى تستخدمها الإدارة لتسجيل المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها فى القوائم المالية . فبالرجوع الى تعريف المراجعة الذى ينص على أنها عبارة :-

" عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعى للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الإقتصادية لتحديد مدى تمشى تلك المزاعم مع المعايير المحددة ، وتوصيل النتائج لمستخدمى القوائم المالية " .

ففى جزء من ذلك التعريف للمراجعة يتم مقارنة المعلومات (القوائم المالية) مع معايير مقررة (المزاعم المقررة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها) . ولذلك يجب على المراجعين تفهم المزاعم المرتبطة بأداء عملية مراجعة كافية .

وقد صنف إيضاح معايير المراجعة رقم (٣١) الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى تلك المزاعم والإقرارات الى خمسة أنواع رئيسية هى :-

١- الوجود أو الحدوث Existence (Occurrence) .

٢- الشمول أو الإكتمال Completeness .

٣- التقييم أو التخصيص Valuation or Allocation .

٤- الحقوق والإلتزامات Rights and Obligations .

٥- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure .

وفيما يلى شرح مختصر لكل منها .

١- التأكيدات الخاصة بالحدوث أو الوجود :-

تتعامل التأكيدات الخاصة بالوجود بما إذا كانت الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية المتضمنة فى قائمة المركز المالى موجودة فعلاً فى تاريخ الميزانية أم لا . أما التأكيدات الخاصة بالحدوث فهى تتعلق بما إذا كانت العمليات المسجلة التى تم تضمينها فى القوائم المالية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة المحاسبية .

للتوضيح على سبيل المثال تؤكد الإدارة على أن المخزون المتضمن فى الميزانية العمومية موجود ومتاح للبيع فى تاريخ الميزانية العمومية . وبالمثل فإن الإدارة تقر بأن عمليات المبيعات المسجلة تمثل تبادل السلع أو الخدمات التى حدثت بالفعل خلال الفترة المحاسبية .

٢- التأكيدات الخاصة بالشمول :-

تعبر تأكيدات الإدارة الخاصة بالشمول عن أن كافة العمليات والحسابات التى يجب أن يتم عرضها فى القوائم المالية قد تم تضمينها بالكامل . على سبيل المثال تؤكد الإدارة وتزعم أن كافة مبيعات السلع والخدمات قد تم تسجيلها وتضمينها فى القوائم المالية ، وبالمثل فإن الإدارة تزعم أيضاً بأن أوراق الدفع الموجودة فى الميزانية العمومية تتضمن كافة تلك الإلتزامات .

يتعامل تأكيد الشمول مع أمور معاكسة لتلك المرتبطة بتأكيد الوجود أو الحدوث . حيث يتعلق تأكيد الشمول بإحتمال حذف وإستبعاد بنود من القوائم المالية التى يتعين تضمينها ، فى حين يختص تأكيد الوجود أو الحدوث بتضمين قيم يجب ألا يتم تضمينها . ولذلك فإن تسجيل المبيعات التى لم تحدث

يعتبر إنتهاكاً لتأكيد الحدوث ، بينما الفشل فى تسجيل مبيعات حدثت فعلاً يعد خرقاً لتأكيد الشمول .

٣- التأكيدات الخاصة بالتقييم أو التخصيص :-

تتعامل تلك التأكيدات مع ما إذا كان قد تم تضمين حسابات الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات فى القوائم المالية عند قيم ملائمة . على سبيل المثال تزعم الإدارة أن الأصول الثابتة قد سجلت عند التكلفة التاريخية ، وأن تلك التكلفة قد تم تخصيصها بشكل منتظم على الفترات المحاسبية الملائمة من خلال قسط الإهلاك . وبالمثل فإن الإدارة تزعم أن حسابات المدينين التجارية التى تم تضمينها فى الميزانية العمومية قد عرضت عند صافى القيمة القابلة للتحقق أو صافى القيمة الإستردادية Net Realizable Value .

٤- التأكيدات الخاصة بالحقوق والإلتزامات :-

تتعامل تأكيدات الإدارة الخاصة بالحقوق والإلتزامات عما إذا كانت الأصول تمثل حقوق للشركة ، وأن الخصوم تمثل إلتزامات على الشركة فى تاريخ معين . على سبيل المثال تزعم الإدارة أن الأصول مملوكة عن طريق الشركة أو أن القيم المرسلة مقابل عقود التأجير فى الميزانية العمومية تمثل تكلفة حقوق الشركة على الأصول المؤجرة وأن إلتزام عقد التأجير المناظر يمثل إلتزام على المنشأة .

٥- التأكيدات الخاصة بالعرض والإفصاح :-

تتعامل تلك التأكيدات مع ما إذا كانت مكونات وعناصر القوائم المالية قد تم دمجها أو فصلها بشكل سليم أو وصفها والإفصاح عنها بشكل كافى ، على سبيل المثال تزعم الإدارة أن الإلتزامات المبوبة كإلتزامات طويلة الأجل فى

الميـــزانية العموميـــة لن تستحق خلال سنة مالية واحدة ، وبالمثل فإن الإدارة تزعم أن القيم التى تم عرضها كبنود غير عادية فى قائمة الدخل قد تم تبويبها ووصفها بشكل سليم .

١٤/١ أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات

Transaction – Related Audit Objectives

ترتـــبط أهـــداف المراجعة المرتبطة بالعمليات بمزاعم وإقرارات الإدارة بشـــكل وثيق ، حيث تتمثل المسئولية الرئيسية للمراجع فى تحديد ما إذا كانت مـــزاعم الإدارة بشـــأن القوائـــم الماليـــة قد تم تبريرها والتحقق من صحتها وملائمتها .

ويهـــدف المـــراجع من تحديد أهداف المراجعة المرتبطة بتلك العمليات فى توفير إطار عمل يساعده على تجميع أدلة إثبات كافية وصالحة **Sufficient and Competent Evidence** تطـــبيقاً للمعيار الثالث من معايير العمل الميدانى ، بالإضـــافة الى إتخـــاذ قـــرار بشـــأن دليل الإثبات السليم الذى يتم جمعه بشأن مجموعة العمليات فى ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة . وبصفة عامة تظل تلك الأهداف واحدة من عملية مراجعة الى عملية مراجعة أخرى ، إلا أن دليل الإثبات يتباين من عملية لأخرى إعتماداً على الظروف المحيطة .

ويتعين التمييز بين أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات **General Transaction - Related Audit Objectives** وأهـــداف المـــراجعة المحددة المرتـــبطة بالعمليات **Specific Transaction - Related Audit Objectives** لكل مجموعة عمليات . حيث تكون أهداف المراجعة العامة قابلة للتطبيق على كـــل مجموعـــة مـــن العمـــليات ولكنها تتحدد فى صورة عامة ، أما أهداف المـــراجعة المحددة فهى تطبق أيضاً على كل مجموعة من العمليات ، إلا أنها

تتحدد فى صورة مفصلة على مجموعة العمليات - على سبيل المثال عمليات المبيعات . وبعد أن يتم التعرف على أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات تستخدم لتحديد أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات لكل مجموعة عمليات محل مراجعة .

أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات :

General Transaction – Related Audit Objectives

هناك ستة أهداف عامة مرتبطة بالعمليات هى :-

١ - هدف الوجود - العمليات المسجلة موجودة

Existence – Recorded Transaction Exist

يتعامل ذلك الهدف مع ما إذا كانت العمليات المسجلة قد حدثت بالفعل ، حيث يعتبر تضمين عملية مبيعات لم تحدث بالفعل فى دفتر يومية المبيعات إنتهاكاً لهدف الوجود - يعتبر ذلك الهدف هو جزء متمم أو مطابق لتأكيد الإدارة الخاص بالوجود أو الحدوث .

٢ - هدف الشمول - العمليات القائمة قد سجلت

Completeness – Existing Transaction are Recorded

يتعامل ذلك الهدف مع ما إذا كانت كل العمليات التى يجب أن يتم تضمينها فى دفاتر اليومية قد تم تضمينها بالفعل . ويعد الفشل فى تضمين عملية بيع معينة فى دفاتر يومية المبيعات أو دفتر الأستاذ العام عندما تحدث فعلاً خرقاً لهدف الشمول . ويعد ذلك الهدف هو جزء متمم أو مناظر لتأكيد الإدارة الخاص بالشمول أو الإكتمال .

يركز كل من هدف الوجود والشمول على إهتمامات متعارضة للمراجعة حيث يتعامل هدف الوجود مع إحتمالات وجود مغالاة فى العرض ، فى حين

يـــتعامل هـــدف الشمول مع إحتمالات وجود تدنية فى العرض (العمليات غير المسجلة) .

٣- هدف الدقة – تحديد العمليات المسجلة عند القيم الصحيحة

Accuracy–Recorded Transactions are Stated at the Correct Amounts

يـــتعامل ذلـــك الهـــدف مع دقة معلومات العمليات المحاسبية . فبالنسبة لعمليات المبيعات سيكون هناك إنتهاكا لهدف الدقة إذا ما كانت كمية البضاعة المشحونة مختلفة عن الكمية المحددة بفاتورة المبيعات ، أو عند إستخدام سعر بيـــع غير سليم عند إعداد فاتورة البيع ، أو وجود أخطاء فى عمليات الضرب والجمـــع مـــن فاتورة البيع أو تضمين قيمة خطأ فى يومية المبيعات . يعتبر هدف الدقة أحد أجزاء تأكيدات الإدارة المرتبطة بالتقييم أو التخصيص .

٤- هدف التبويب – تبويب العمليات المتضمنة فى دفاتر اليومية بشكل ملائم

Classification-Transaction Included in Journals are Properly Classified

وكأمثـــلة على الخطأ فى تبويب عمليات المبيعات أن يتم تضمين المبيعات الـــنقدية على أنها مبيعات آجلة ، أو تسجيل مبيعات الأصول الثابتة على أنها إيرادات ، يعتبر هدف التبويب أيضاً أحد أجزاء مزاعم الإدارة الخاصة بالتقييم أو التخصيص .

٥- هدف التوقيت – تسجيل العمليات فى الفترات الصحيحة

Timing-Transaction are Recorded on the Correct Dates

يحـــدث الخطـــأ فى التوقيت إذا لم يتم تسجيل العمليات فى التواريخ التى تحـــدث خلالها العمليات المالية . على سبيل المثال يجب أن يتم تسجيل عملية المـــبيعات فى تـــاريخ الشـــحن . يعتبر التوقيت أيضاً جزء من تأكيد الإدارة الخاص بالتقييم أو التخصيص .

٦- هدف الترحيل أو التلخيص – تضمين العمليات المسجلة فى دفتر الأستاذ المساعد بشكل سليم وتلخيصها بشكل صحيح

Posting and Summarization

يتعامل ذلك الهدف مع دقة تحويل المعلومات من العمليات المسجلة بدفاتر اليوميـــة الى سجلات الأستاذ المساعدة ودفتر الأستاذ العام . على سبيل المثال إذا تــم تسجيل عملية مبيعات فى سجل خاطئ للعميل أو عند قيمة خاطئة فى دفتر الأستاذ الفرعى للعميل ، فإن ذلك يعتبر خرقاً لذلك الهدف . يعتبر أيضاً هدف الترحيل أو التلخيص جزء من تأكيد التقييم أو التخصيص .

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات

Specific Transaction – Related Audit Objectives

يجــب أن يتم تطبيق أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات على كل مجموعــة جوهرية من العمليات عند أداء عملية المراجعة . تتضمن مثل تلك العمــليات عــادة عــلى المــبيعات ، المتحصلات النقدية ، مشتريات السلع والخدمــات ، الأجور وهكذا .. يلخص الجدول رقم (١/١٠) أهداف المراجعة الســتة المرتــبطة بالعمليات . يوضح ذلك الجدول أيضاً أن هناك نوعين من الــتأكيدات لــن يتم تحقيقهما والوفاء بهما عن طريق أداء إختبارات الإلتزام بالــرقابة الداخــلية وإختــبارات التحقق الأساسية للعمليات هما هدف الحقوق والإلتزامات بالإضافة الى هدف العرض والإفصاح .

جدول رقم (١٠/١)

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات

وتأكيدات الإدارة الخاصة بعمليات المبيعات

تأكيدات الإدارة	أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات	أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بعمليات المبيعات
١- الوجود أو الحدوث	١- الوجود	١- أن المبيعات المسجلة خاصة بشحنات أرسلت الى عملاء غير وهميين .
٢- الشمول	٢- الشمول	٢- تسجيل عمليات المبيعات القائمة فى الدفاتر .
٣- التقييم أو التخصيص	٣- الدقة	٣- أن المبيعات المسجلة خاصة بقيم بضائع شحنت وأدرجت بفاتورة البيع وسجلت بشكل صحيح .
	٤- التبويب	٤- تبويب عمليات المبيعات بشكل ملائم .
	٥- التوقيت	٥- المبيعات سجلت فى دفاتر الأستاذ المساعدة بشكل سليم وتم تلخيصها بشكل صحيح .
	٦-الترحيل والتلخيص	٦- تضمين عمليات المبيعات فى دفاتر الأستاذ المساعدة بشكل سليم وتم تلخيصها بشكل صحيح .
٤- الحقوق والإلتزامات	غير قابلة للتطبيق	غير قابلة للتطبيق
٥- العرض والإفصاح	غير قابلة للتطبيق	غير قابلة للتطبيق

١٥/١ أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحساب

Balance – Related Audit Objectives

تتشابه أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة مع أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات . وهى أيضاً ترتبط بمزاعم الإدارة بشكل وثيق ، حيث توفر إطار عمـل يسـاعد المـراجع على جمع أدلة إثبات كافية وصالحة . وهناك أيضاً أهداف مراجعة عامة ومحددة مرتبطة بالأرصدة .

يوجـد إخـتلافين بيـن أهـداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات هما :-

١- يـتم تطـبيق أهـداف المـراجعة المرتبطة بالأرصدة – كما يوحى المصـطلح – عـلى أرصدة الحسابات ، فى حين يتم تطبيق أهداف المراجعة المرتـبطة بالعمـلية عـلى مجموعـة العمـليات – مـثل عمليات المبيعات والمتحصلات النقدية . وبسبب الطريقة التى يتم بها أداء عمليات المراجعة فإن أهـداف المـراجعة المرتبطة بالرصيد دائماً ما يتم تطبيقها تقريباً على رصيد نهايـة المـدة فى حسابات الميزانية العمومية ، حيث يقوم المراجع بجمع أدلة إثـبات للـتحقق من التفاصيل التى تدعم رصيد الحساب بدلاً من التحقق من رصيد الحساب ذاته ، على سبيل المثال عند مراجعة حسابات المدينين يحصل المـراجع على قائمة بالملف الرئيسى لحسابات المدينين من العميل التى تتفق مـع الرصـيد بدفـتر الأستاذ العام . ويتم تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة برصيد حسابات المدينين على حسابات العميل فى تلك القائمة .

٢- يوجـد أكـثر من هدف واحد يمكن تحقيقه لأرصدة الحسابات مقارنة بمجموعة العمليات ، ويوجد تسعة أهداف مرتبطة بالأرصدة مقابل ستة أهداف تتعلق بالعمليات .

وفيمـــا يـــلى مناقشة لأهداف المراجعة العامة والمحددة المرتبطة بأرصدة الحسابات :-

أهداف المراجعة العامة المرتبطة برصيد الحساب

General Balance – Related Audit Objectives

١ - الوجود Existence

أى أن القيم المتضمنة موجودة بالفعل **Amounts Included Exist** ، يتعامل ذلـــك الهـــدف مع إذا ما كانت القيم المتضمنة فى القوائم المالية يجب أن يتم تضـــمينها بـــالفعل أم لا ، على سبيل المثال فإن تضمين أحد أرصدة حساب المدينين من أحد العملاء فى ميزان المراجعة لحسابات المدينين عندما لا يوجد هـــناك أى حساب مدين لذلك العميل يعتبر إنتهاكاً لهدف الوجود . ويعتبر ذلك الهدف هو جزء مكمل لتأكيد الإدارة الخاص بالوجود أو الحدوث .

٢ - الإكتمال Completeness

أى أن القيـــم الموجودة تم تضمينها ، يتعامل ذلك الهدف مع عما إذا كانت القيـــم التى يجب أن يتم تضمينها قد تم بالفعل إدراجها . ولاشك أن الفشل فى تضـــمين أحـــد حسابات المدينين من أحد العملاء فى ميزان مراجعة حسابات المديـــنين عندما يكون الحساب المدين موجوداً يعتبر إنتهاكاً لهدف الشمول . وذلك الهدف يعتبر جزء مكمل ومناظر لتأكيد الإدارة الخاص بالشمول .

يركز كل من هدف الوجود وهدف الشمول على إهتمام مراجعة معاكس ، حيـــث يـــتعامل هدف الوجود مع المغالاة المحتملة فى العرض ، بينما يتعامل هدف الشمول مع العمليات والقيم غير المسجلة (التدنية المحتملة فى العرض).

٣- الدقة Accuracy

أى أن القيم المتضمنة تم تحديدها عند قيم صحيحة ، يشير هدف الدقة الى القيم التى يتم تضمينها عند قيم حسابية صحيحة . فبند المخزون فى قائمة جرد العميـل يمكن أن يكون خاطئاً بسبب أن عدد وحدات المخزون المتاحة قد تم تحريفها ، أو أن سعر البيع كان خاطئاً ، أو أن إجمالى قيمة المخزون يتضمن عمـليات ضـرب خاطئة ، كل من تلك الأمثلة تعبر عن خرق لهدف الدقة . ويعتبر هدف الدقة أحد أجزاء تأكيد الإدارة الخاص بالتقييم أو بالتخصيص .

٤- هدف التبويب Classification

أى أن القيم المتضمنة فى قائمة العميل تم تبويبها بشكل صحيح ، يتضمن التبويب تحديد ما إذا كانت البنود فى قائمة العميل قد تم تضمينها فى الحساب الصـحيح . عـلى سبيل المثال يجب أن يتم فصل حسابات المدينين فى قائمة حسـابات المديـنين الى حسابات مدينة قصيرة الأجل وحسابات مدينة طويلة الأجـل ، كمـا يجـب أن يـتم تبويب القيم المستحقة على الشركات الشقيقة والمديـرين بشـكل منفصـل عن القيم المستحقة على العملاء . يعتبر هدف التبويب أيضاً جزء من تأكيد الإدارة الخاص بالتقييم أو بالتخصيص .

٥- إستقلال الفترة المالية (الحد الفاصل) Cutoff

أى يـتم تسجيل العمليات القائمة قرب تاريخ الميزانية العمومية فى الفترة السليمة . فعند أداء إختبار إستقلال الفترة المالية يتمثل الهدف فى تحديد ما إذا كـانت العمـليات قد سجلت فى الفترة الصحيحة . وتتمثل العمليات التى من الأرجـح أن يتم تحريفها فى العمليات المسجلة قرب نهاية الفترة المحاسبية . جديـر بالذكـر بأن إختبارات إستقلال الفترة المالية تعتبر جزء إختبارات من التحقق من أيا من حسابات الميزانية العمومية أو العمليات المرتبطة بها .

الا أنه لأغراض الملائمة عادة ما يؤدى المراجعون تلك الإختبارات كجزء من مراجعة حسابات الميزانية العمومية . ويعتبر هدف إستقلال الفترة المالية أيضاً جزء من تأكيد الإدارة الخاص بالتقييم أو بالتخصيص .

٦- هدف تطابق التفاصيل Detail Tie In

أى تطابق التفاصيل فى حسابات المدينين مع القيم المرتبطة بدفاتر الأستاذ العـــام ، ومطابقة الإجماليات فى رصيد الحساب ومطابقتها مع الإجماليات فى دفتر الأستاذ العام .

حيـــث يـــتم تدعيم أرصدة الحساب فى القوائم المالية بالتفاصيل فى دفاتر الأســـتاذ المساعدة والجداول التى تم إعدادها عن طريق العميل . يتعلق هدف تطابق التفاصيل بأن التفاصيل الموجودة فى القوائم قد تم إعدادها بشكل دقيق ، وقد تم جمعها بشكل صحيح وتطابقت مع إجماليات الأستاذ العام . على سبيل المثال يجب أن تكون حسابات المدينين الفردية فى قائمة حسابات المدينين هى ذاتهـــا الموجـــودة فى دفاتر الأستاذ الفرعية لحسابات المدينين ، كما يجب أن يتســـاوى الإجمـــالى مع حساب المراقبة بالأستاذ العام . ويعتبر هدف تطابق التفاصيل أحد أجزاء تأكيد التقييم والتخصيص .

٧- هدف القيمة القابلة للتحقق أو القيمة الإستردادية Realizable Value

أى يـــتم تضمين الأصول عند قيم مقدرة قابلة للتحقق والإسترداد . ويهتم ذلك الهدف بما إذا كان رصيد الحساب قد تم تخفيضه مقابل النقص فى التكلفة التاريخية الى صافى القيمة القابلة للتحقق أو القيمة الإستردادية . وكأمثلة على ذلك عندما يتم تطبيق ذلك الهدف فى دراسة كفاية مخصص حسابات المدينين غيـــر القابـــلة للتحصيل بالإضافة الى تخفيض قيمة المخزون مقابل ركوده .

يطبق ذلك الهدف فقط على حسابات الأصول ، ويعتبر أيضاً أحد أجزاء تأكيد الإدارة الخاص بالتقييم أو بالتخصيص .

٨- هدف الحقوق والإلتزامات Rights and Obligations

بالإضافة الى الوجود فإن معظم الأصول يجب أن يتم إمتلاكها قبل أن يتم تضـــمينها فى القوائم المالية ، وبالمثل فإن الإلتزام يجب أن يتعلق بالمنشأة ، وتتعــلق الحقوق دائما بالأصول ، أما الإلتزامات فدائماً ما ترتبط بالخصوم . وذلك الهدف يعتبر جزء مكمل لتأكيد الإدارة الخاص بالحقوق والإلتزامات .

٩- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

يتعــلق ذلــك الهدف بعرض أرصدة الحساب وتحقيق متطلبات الإفصاح المرتبطة فى القوائم المالية بشكل صحيح .

لــلوفاء بهــدف العرض والإفصاح يقوم المراجعون بإختبار التأكد من أن كافــة حســابات الميزانية وقائمة الدخل والمعلومات المرتبطة قد تم تحديدها بشكل صحيح فى القوائم المالية ، وأنه قد تم وصفها بشكل ملائم فى صلب أو هوامش القوائم المالية . وذلك الهدف يناظر فى تأكيد الإدارة المرتبط بالعرض والإفصاح .

يرتبط هدف العرض والإفصاح بشكل وثيق بهدف التبويب إلا أنه قد يختلف عنه ، فالمعلومات المحاسبية المرتبطة بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد يتم تبويــبها بشكل صحيح إذا ما كانت كافة المعلومات فى الجدول التفصيلى المؤيد لرصــيد الحســاب قد تم تلخيصها فى الحسابات الملائمة . ويتم الإفصاح عن المعلومات على نحو سليم إذا ما كانت أرصدة الحساب والمعلومات ذات الصلة فى الهوامــش والإيضاحات المتممة قد تم دمجها ووصفها وعرضها فى القوائم المالية بشكل صحيح . على سبيل المثال يكون هناك إنتهاك لهدف التبويب إذا ما

تـم تـبويب أوراق القبض طويلة الأجل بشكل غير صحيح ، ولكن دمجها مع حسابات المدينين فى القوائم المالية يعنى إنتهاك لهدف العرض والإفصاح .

أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالرصيد

Specific Balance – Related Audit Objectives

بعـد تفهم أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالرصيد يمكن تطوير أهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالرصيد لكل رصيد حساب فى القوائم المالية .

يجب أن يكون هناك على الأقل هدف مراجعة محدد واحد مرتبط بالرصيد لكـل هـدف مـراجعة عـام مرتبط بالرصيد الا إذا اعتقد المراجع أن هدف المراجعة العام على مستوى الرصيد غير ملائم أو غير هام فى ظل الظروف المحيطـة . وقد يكون هناك أكثر من هدف مراجعة محدد واحد على مستوى الرصيد مرتبط بهدف المراجعة العام على مستوى الرصيد . على سبيل المثال فـإن أهـداف المـراجعة المحـددة عـلى مستوى الرصيد الخاصة بالحقوق والإلتزامات للمخزون يمكن أن تتضمن (١) أن الشركة يحق لها إمتلاك كافة بنود المخزون ، (٢) وأن المخزون ليس مرهون إلا إذا تم الإفصاح عن ذلك.

العلاقة بين مزاعم الإدارة وأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد

Relationships Among Management Assertions and Balance-Related Audit Objectives

السبب وراء وجود أهداف مراجعة عامة أكثر على مستوى الرصيد من مزاعم الإدارة فى توفيـر إرشـاد إضـافى للمراجعين عند تقرير أدلة الإثبات التى يتعين جمعها والحصول عليها . يوضح الجدول رقم (١/١١) تـلك الحقيقـة عن طريق إظهـار العلاقـات بيـن مـزاعم الإدارة ، وأهداف المراجعة العامة على مستوى الرصيد وأهداف المراجعة المحددة المرتبط برصيد المخزون .

جدول رقم (١١/١)

مزاعم المراجعة وأهداف المراجعة على مستوى الرصيد

مزاعم الإدارة	أهداف المراجعة العامة على مستوى الرصيد	أهداف المراجعة المحددة على مستوى رصيد المخزون
١- الوجود أو الحدوث .	١- الوجود .	١- كافة بنود المخزون المسجلة موجودة عند تاريخ الميزانية العمومية .
٢- الإكتمال .	٢- الإكتمال .	٢- أن كافة المخزون الموجود تم جرده وتضمينه فى ملخص قائمة المخزون .
٣- التقييم أو التخصيص .	٣- الدقة .	٣- أن كميات المخزون تتفق ماديا مع بنود المخزون المتاحة . ٤- أن الأسعار المستخدمة لتقييم المخزون ماديا تعتبر صحيحة . ٥- أن عمليات ضرب السعر فى الكمية تعتبر صحيحة وأن التفاصيل قد تم جمعها بشكل صحيح .
	٤- التبويب .	٦- أن بنود المخزون قد تم تبويبها بشكل ملائم على النحو التالى :- مواد خام، مهمات تحت التشغيل، ومنتجات تامة .
	٥-إستقلال الفترة المالية.	٧- أن نقطة قطع المشتريات فى نهاية السنة سليمة . ٨- أن نقطة قطع المبيعات عند نهاية السنة سليمة .
	٦- مطابقة التفاصيل.	٩- مطابقة إجمالى بنود المخزون مع الأستاذ العام .
	٧-القيمة القابلة للتحقق.	١٠- أن المخزون قد تم تقييمه عند صافى القيمة القابلة للتحقق أو القيمة المستردة .
٤- الحقوق والإلتزامات	٨-الحقوق والإلتزامات.	١١- أن الشركة تمتلك كافة بنود المخزون الموضح بقائمة الجرد . ١٢- أن المخزون غير مرهون .
٥- العرض والإفصاح	٩- العرض والإفصاح.	١٣- أن الأنواع الرئيسية للمخزون وأسس تقييمها قد تم الإفصاح عنها . ١٤- أن الرهن على المخزون قد تم الإفصاح عنه بشكل كافى .

الفصل الثانى

مراحل جمع أدلة الإثبات
لتحقيق أهداف المراجعة

الفصل الثانى

مراحل جمع أدلة الإثبات
لتحقيق أهداف المراجعة

Phases of Evidence for Meeting Audit Objectives

الأهداف التعليمية Learning Objectives

٢/١ إطار عام منهجية الوفاء بأهداف المراجعة .

٢/٢ قرارات وأنواع أدلة إثبات المراجعة .

٢/٣ مدى توافر الإقتناع بأدلة الإثبات ومحدداتها .

٢/٤ الإجراءات التحليلية فى المراجعة .

٢/٥ إختبارات التفاصيل وعلاقتها بإختبارات المراجعة .

٢/٦ العلاقة بين الإختبارات وأدلة الإثبات فى المراجعة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية القسم رقم (٢) بعنوان الخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية .
- ايضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١١) بعنوان التخطيط والإشراف.

- إيضـــاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضـــاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش فى مراجعة القوائم المالية .
- إيضـــاح معاييـــر المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند أداء مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان دليل الإثبات .
- إيضـــاح معاييـــر المـــراجعة القســـم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية المصادقة .
- إيضـــاح معاييـــر المـــراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة .

٢/١ إطار عام منهجية الوفاء بأهداف المراجعة

Framework of Methodology of Meeting Audit Objectives

يجـــب عـــلى المراجع أن يحصل على أدلة إثبات مراجعة تتميز بالكفاية والصلاحية لتدعيم كافة مزاعم الإدارة **Management's Assertions** فى القوائم الماليـــة . وكما سبق ذكره فإن ذلك يمكن تحقيق عن طريق جمع أدلة الإثبات الـــتى تدعـــم الدمـــج الملائـــم لأهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات بأهداف المراجعة المرتبطة بالرصيد .

أن عملية المراجعة تعبر عن منهجية محددة بدقة لتنظيم أداء عملية المراجعة بشـــكل يضمن كفاية وصلاحية أدلة الإثبات التى يتم جمعها فضلاً عن الوفاء بكافـــة أهداف المراجعة الملائمة . تتكون عملية المراجعة المنهجية من أربعة مـــراحل أساسية يوضحها الشكل رقم (٢/١) ، وتتمثل فى الآتى (١) تخطيط وتصـــميم مدخل عملية المراجعة،(٢) أداء إختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية للعمليات ، (٣) أداء الإجراءات التحليلية وإختبارات تفاصيل الأرصدة ، (٤) إتمام عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة .

١– المرحلة الأولى :– تخطيط وتصميم عملية المراجعة

Plan and Design an Audit Approach

هناك عديد من الوسائل التى يمكن للمراجع من خلالها جمع أدلة الإثبات الـــتى من شأنها الوفاء بأهداف المراجعة الشاملة . يجب أن يؤخذ فى الحسبان إعتـــبارين هامين تؤثر على مدخل المراجع فى الحصول على أدلة الإثبات . لأهميـــة هذين الإعتبارين غالباً ما يعتمد المراجع على معيار التكلفة والمنفعة عـــند جمع أدلة الإثبات ، بحيث لا تزيد تكاليف أدلة إثبات المراجعة بأية حال من الأحوال عن منافعها المتوقعة ، وحيث أن المراجع يعمل فى بيئة تنافسية

جداً فإن المراجع غالبا ما يستخدم إجراءات مراجعة أقل تكلفة للحصول على أدلة إثبات مقنعة بدلا من إجراءات مراجعة أكثر تكلفة يمكن أن تكون مطلوبة للحصـــول عـــنى أدلـــة إثبات حاسمة تماما ، فالإعتماد على حجم كبير لأدلة الإثبات يمكن أن يؤدى الى عدم كفاية المهمة وزيادة أتعابها ، مما قد ينتج عنه خســـارة العمـــلاء ، هذا من ناحية أما الأخرى فإن هناك أيضاً تكاليف ترتبط بعدم كفاية أدلة الإثبات ، فرأى المراجع بناء على أدلة غير كافية قد يعد إهمالاً فى ممارسة مهنته ، الأمر الذى قد يعرضه للمساءلة القانونية ، ومن هنا يتعين القـــول بأن كفاية الأدلة إنما يعنى الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كافى وملائم لرأى المراجع دون إسراف فى التكاليف أو تعريضه لمشاكل قانونية .

من هنا يتضح أنه من الأهمية بمكان أن يتم تخطيط مهمة المراجعة بحيث يـــتم ضمان الحصول على أدلة إثبات كافية وصالحة فى نفس الوقت يتم الرقابة والـــتحكم فى الـــتكاليف المرتبطة بذلك ، ولذلك فإن الخطة يجب أن تؤدى الى مدخل مراجعة فعال بتكلفة معقولة ، ويمكن تقسيم عملية تخطيط وتنظيم مدخل المراجعة الى عدة أجزاء سوف يتم مناقشة إثنين منهما فى هذا الجزء .[1]

١ – الحصول على معرفة بأنشطة العميل :-

لتفســـير معـــنى المعـــلومات الـــتى يتم الحصول عليها من خلال عملية المراجعة بشكل كافى ، فإن فهم أنشطة وصناعة العميل تعتبر أمراً ضرورياً ، ويـــتم عكـــس المظاهـــر المميزة للأنشطة المختلفة عادة فى القوائم المالية . ويتطـــلب إيضـــاح معيار المراجعة رقم (٢٢) ضرورة الفهم المعقول لأنشطة وصناعة العميل .

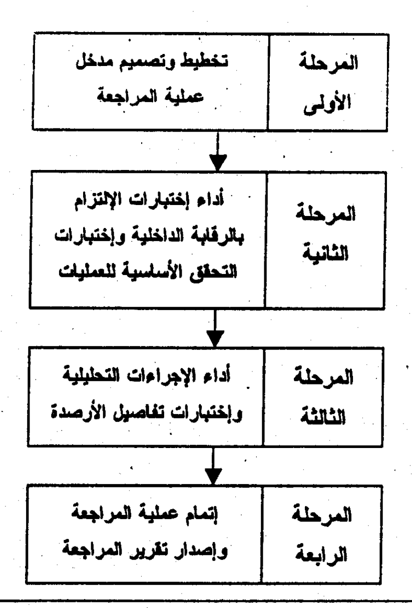
---

[1] لمزيد من التفاصيل يمكن للقارئ الرجوع الى :-

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ .

شكل رقم (١/٢)

المراحل الأربعة لعملية المراجعة



٢- فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة

Understanding Internal Control and Assessing Control Risk

إن مقـدرة نظـم الرقابة الداخلية للعميل على توليد معلومات مالية ذات مصداقية وحماية الأصول والسجلات واحد من أكثر المفاهيم أهمية وقبولاً فى المراجعة من الناحية النظرية أو العملية ، فإذا ما كان للعميل نظم رقابة داخلية ممتازة ، فسوف تكون مخاطر الرقابة منخفضة ، وتبعاً لذلك فإن مقدار حجم أدلـة الإثبات المطلوب الحصول عليها يمكن أن تكون منخفضة تماماً مقارنة بإذا ما كانت تلك النظم الرقابية غير كافية .

تتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها من المراجع أن يقوم بتخطيط والحصول على أدلة إثبات مراجعة بشكل كافي ويتأتى ذلك فى ضوء فهمه للرقابة الداخلية للعميل عن طريق فحص الخرائط التنظيمية والأدلة الإجرائية، والمناقشة مع موظفى العميل وإستيفاء قوائم إستقصاء وخرائط التدفق للرقابة الداخلية أو عن طريق ملاحظة أنشطة العميل .

وبعد الحصول على ذلك الفهم يكون المراجع فى مركز يتيح له تقييم مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية فى منع وإكتشاف الأخطاء والغش . ويتضمن ذلك التقييم تحديد نظم رقابة داخلية محددة من شأنها تخفيض إحتمال حدوث الأخطاء والغش وإحتمال عدم إكتشافها وتصحيحها فى الوقت المناسب . ويشار الى تلك العملية عادة بتقييم مخاطر المراجعة **Assessing Control Risk** .

٢- المرحلة الثانية :- أداء إختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية للعمليات

Perform Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

عندما يقوم المراجع بتخفيض مخاطر المراجعة المقدرة تأسيسا على تحديد نظم الرقابة الداخلية فإنه يمكن بعد ذلك تخفيض المدى أو النطاق الذى ترتبط به دقة المعلومات فى القوائم المالية مباشرة مع تلك النظم الرقابية الداخلية والذى يجب تدعيمه من خلال عملية جمع أدلة الإثبات . ومع ذلك فلتبرير تخفيض مخاطر الرقابة المقدرة المخططة يتعين على المراجع إختبار فاعلية نظم الرقابة الداخلية ، ويشار الى الإجراءات المرتبطة بذلك النوع من الإختبار بإصطلاح إختبارات الإلتزام بأساليب الرقابة الداخلية **Tests of Controls** . على سبيل المثال يفترض أن أساليب الرقابة الداخلية للعميل

تتطلب التحقق عن طريق موظف مستقل من كافة أسعار بيع الوحدة الواحدة على المبيعات قبل إرسال فواتير المبيعات بالبريد للعملاء . يرتبط ذلك الإجراء الرقابى مباشرة بدقة أهداف المراجعة المرتبطة بعمليات المبيعات . وأحد الإختبارات الممكنة لفعالية ذلك الإجراء الرقابى يتمثل فى قيام المراجع بفحص عينة من توقيع ذلك الموظف المطلوب أن يقوم به على كل فاتورة مبيعات بعد أن يتحقق من سعر بيع الوحدة .

يقوم المراجعون أيضا بتقييم تسجيل العميل للعمليات عن طريق التحقق من القيم النقدية للعمليات ويشار الى ذلك بإختبارات التحقق الأساسية للعمليات Substantive Tests of Transaction ، وكمثال على ذلك أن يقوم المراجع بمقارنة سعر البيع للوحدة على فاتورة المبيعات مع قائمة الأسعار المعتمدة والموافق عليها كإختبار لهدف الدقة المرتبطة بعمليات المبيعات . وكثيراً ما يقوم المراجعون بأداء إختبارات الإلتزام بالرقابة الداخلية وإختبارات التحقق الأساسية للعمليات فى نفس الوقت .

٣- المرحلة الثالثة :- أداء الإجراءات التحليلية وإختبارات تفاصيل الأرصدة

Perform Analytical Procedures and Tests of Details of Balances

بصفة عامة هناك نوعان من الإجراءات لتأدية المرحلة الثالثة هما الإجراءات التحليلية وإختبارات تفاصيل الأرصدة . تشير الإجراءات التحليلية Analytical Procedures الى تلك الإجراءات التى تهدف التى تقييم المعقولية العامة للعمليات والأرصدة . وكمثال على ذلك الإجراء التحليلى الذى يوفر تأكيد معين مرتبط بهدف الدقة لكل من عمليات المبيعات (هدف مراجعة مرتبط بالعملية) ، وحسابات المدينين (هدف مراجعة مرتبط بالرصيد) يتمثل فى فحص عمليات المبيعات فى دفتر يومية المبيعات ذات القيم الكبيرة

بشـــكل غير عادى ومقارنة إجمالى المبيعات الشهرية بالمبيعات الخاصة بذات الشـــهر فى الســـنة السابقة . فإذا كانت الشركة تستخدم أسعار المبيعات بشكل ثابت ، فقد يكون هناك إحتمال لوجود إختلافات جوهرية .

أمـــا إختـــبارات تفاصيل الأرصدة فهى تعتبر إجراءات محددة تهدف الى إختـــبار وجود تحريفات جوهرية فى الأرصدة التى تتضمنها القوائم المالية . وكمـــثال يرتـــبط بهـــدف التحقق من الدقة لحسابات المدينين (هدف مراجعة مرتـــبط بالرصيد) يتمثل فى الإبلاغ الكتابى المباشر الى عملاء الشركة محل المراجعة . وتعتبر إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات القوائم المالية الجوهرية إجراءاً ضرورياً وحتمياً .

٤- المرحلة الرابعة :- إستكمال عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة

Complete the Audit and Issue an Audit Report

بعـــد أن يقـــوم المراجع بالإنتهاء من كافة الإجراءات الخاصة بكل هدف مـــراجعة وبكـــل حساب بالقوائم المالية ، من الضرورى أن يقوم بالربط بين المعلومات التى حصل عليها للتوصل الى إستنتاج شامل عما إذا كانت القوائم الماليـــة قد تم عرضها بعدالة أم لا . وتعتبر تلك العملية ذاتية جداً حيث تعتمد بشكل كبير على الحكم المهنى للمراجع - فى الممارسة العملية يقوم المراجع بشـــكل مستمر بالربط بين المعلومات التى حصل عليها سابقاً من خلال عملية المراجعة .

ويـــتم تجميـــع عمـــليات الربط النهائية للمعلومات عند الإنتهاء من مهمة المـــراجعة ، حيث يجب على المراجع القانونى إصدار تقرير مراجعة للشركة عـــن القوائـــم الماليـــة المنشـــورة للعميل . ويجب أن يستوفى الإجراء كافة المتطلبات والمعايير الفنية المقررة والمتعارف عليها عموماً .

٢/٢ قرارات وأنواع أدلة إثبات المراجعة Audit Evidence

تعـــرف أدلة إثبات المراجعة بأنها تلك المعلومات التى يستخدمها المراجع لـــتحديد ما إذا كانت المعلومات التى تم مراجعتها تتفق مع المعايير المقررة . ولا يعد إستخدام الأدلة أمراً قاصراً على المراجعة ، حيث يتم إستخدامها بشكل موسع من قبل كل من العلماء والمحامين والمؤرخين .

وبصـــفة عامة يقوم المراجع بجمع أدلة مختلفة للتوصل الى الإستنتاجات وهى تختلف عن تلك المستخدمة فى القضايا القانونية (حيث تستخدم الأدلة فى تحديـــد مـــدى براءة المتهم أم لا ، وتتمثل طبيعة الأدلة المستخدمة فى شهادة الشـــهود والأطراف ذات العلاقة ، ويعتبر القاضى هو الجهة التى تقوم بتقييم تلك الأدلة ، وتتمثل الإستنتاجات فى تحديد الطرف البرئ أو المذنب ، ويترتب على عدم التوصل الى إستنتاجات صحيحة الى تبرئة متهم أو إدانة برئ) .

يهـــتم ذلك الجزء بوصف قرارات أدلة المراجعة التى يتعين جمعها ، كما يـــتم تحديـــد مضمون كفاية وصلاحية أدلة إثبات المراجعة ، كما يتم الإشارة للأنواع السبعة للأدلة المتاحة لتحقيق متطلبات المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى المتعارف عليها عموماً [1] .

٢/٢/١ قرارات أدلة إثبات المراجعة Audit Evidence Decisions

يتمثل القرار الرئيسى الذى يجب على المراجع إتخاذه عند أداء كل عملية مراجعة فى تحديد الأنواع والحجم الملائم من الأدلة التى يجب جمعها للتحقق

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦ .

من عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة ، ويعتبر تقدير ذلك أمراً هاماً فى ضوء إعتبارات تكلفة إختبار وتقييم الأدلة المتاحة .

ويمكـــن تقسيم قرار المراجع بشأن الأدلة التى سيتم جمعها لاى القرارات الفرعية التالية :-

١- ما هو إجراء المراجعة الذى سيتم إستخدامه .

٢- ما هو حجم العينة الذى يجب إختياره عند تطبيق إجراء معين .

٣- ما هى العناصر التى سيتم إختيارها من المجتمع .

٤- متى سيتم تنفيذ الإجراءات .

ويطلق على التعليمات التفصيلية لإجمالى الأدلة التى سيتم تجميعها لجانب مـــا فى المراجعة أو للمراجعة ككل اسم برنامج المراجعة **Audit Program** ، وهو يحـــتوى عـــلى قائمـــة بإجراءات المراجعة ، حيث يشتمل عادة على أحجام العيـــنات والعناصر التى سيتم إختيارها ، وتوقيت تلك الإختيارات . وعادة ما ســـيكون هناك برنامج لكل مكون محل المراجعة (برنامج مراجعة المدينين ، والمبيعات وهكذا ...) .

١- إجراءات المراجعة Audit Procedures

تتمـــثل إجراءات المراجعة فى تعليمات محددة تتعلق بجمع أحد أنواع أدلة الإثبات التى يجب الحصول عليها فى وقت معين خلال أداء عملية المراجعة ، عـــلى سبيل المثال الأدلة المتعلقة بجرد المخزون ، حيث يتم التوصل الى تلك الأدلـــة من خلال إستخدام إجراءات المراجعة ، والتى يتعين أن يتم صياغتها عـــند تصميمها بشكل محدد وعلى نحو كافى حتى يمكن إستخدامها كتعليمات

خـــلال عمـــلية المـــراجعة . عـــلى سبيل المثال تمثل الصياغة التالية إجراء المراجعة الخاص بالتحقق من يومية المدفوعات النقدية :-

" يـــتم التوصــــل الى يومية المدفوعات النقدية ومقارنة اسم الشخص الذى سدد له النقدية وقيمة تاريخ الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية " .

٢- حجم العينة Sample Size

يتم إستخدام العينة بمجرد إختيار إجراء المراجعة ، والتى يتراوح حجمها مـــن عنصــــر واحد فى المجتمع أو المجتمع كله للإختبار ، وإستمراراً للمثال السابق يتم إختيار عينة يبلغ حجمها ١٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية والتى تتضمن ٥٠٠٠ شيك .

٣- العناصر محل الإختبار Items to Select

يقـــوم المـــراجع بعد تحديد حجم العينة بتحديد ماهية العناصر التى سيتم إخـــتيارها من المجتمع ، حيث يمكن للمراجع إستخدام وسائل مختلفة لإختيار عدد ١٠٠ شيك من مجتمع الشيكات الذى يتكون من ٥٠٠٠ شيك للمقارنة مع يومية المدفوعات النقدية .

ويمكن للمراجع الإعتماد على أحد ما يلى أو مزيج منها :-

- إختيار أسبوع معين وفحص الشيكات المائة الأولى .
- إختيار ١٠٠ شيك من الشيكات ذات المبالغ الكبيرة .
- إختيار الشيكات التى يعتقد المراجع وجود إحتمال أكبر للأخطاء فيها .
- إختيار الشيكات المائة عشوائياً .

٤- التوقيت Timing

يتنوع توقيت إجراءات المراجعة عموماً من بداية الفترة المحاسبية الى ما بعد إنتهائها ، وعادة ما يرغب العميل أن تتم مراجعة القوائم المالية فى غضون فترة تمتد من شهر الى ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية.

ومن خلال إجراءات المراجعة عادة ما يتم تجميع كل من حجم العينة والعناصر التى يتم إختيارها وتوقيت الإجراءات . وكمثال على تعديل صياغة الإجراءات السابقة ما يلى :-

" التوصل الى يومية المدفوعات النقدية الخاصة بشهر نوفمبر ، ومقارنة اسم المسدد له ، القيمة والتاريخ فى الشيكات الملغاة مع دفتر النقدية المحددة لعدد ٥٠ دائن تم اختيارهم عشوائياً من خلال أرقام الشيكات " .

٢/٢/٢ أنواع أدلة إثبات المراجعة Types of Audit Evidence

عند تقرير أى إجراء مراجعة يمكن إستخدامه يتعين أن يختار المراجع نوعاً من بين سبعة أنواع عامة ، وهو ما يشار اليها بأنواع أدلة الإثبات على النحو التالى :-

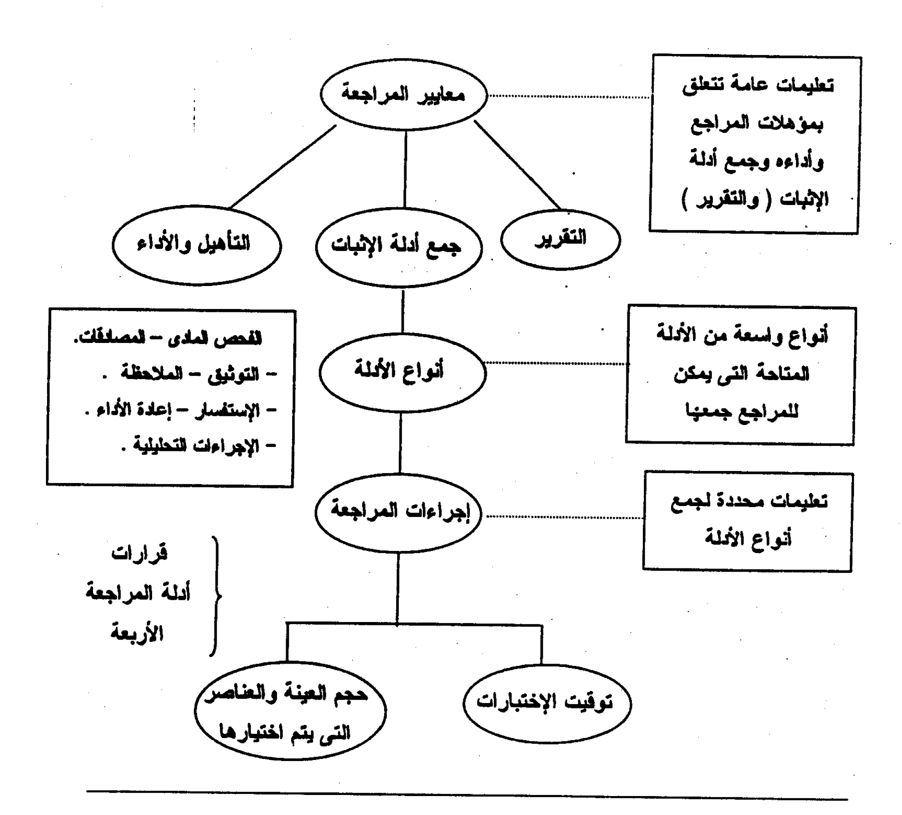
١- الفحص المادى .
٢- المصادقات .
٣- التوثيق .
٤- الملاحظة .
٥- الإستفسار من العميل .
٦- إعادة الأداء والتشغيل .
٧- الإجراءات التحليلية .

وبصفة عامة توجد علاقة بين معايير المراجعة وأنواع الأدلة وقرارات أدلة إثبات المراجعة ، يوضح الشكل رقم (٢/٢) تلك العلاقة ، وجدير بالذكر

فإنه إذا كانت المعايير تتسم بالعمومية ، وإذا كانت الإجراءات تتميز بالتحديد فإن أنواع الأدلة تقع فى موقع وسط بينهما ، ويمكن أن يتم تخصيص نوع أو أكثر من أنواع الأدلة لكل إجراء من إجراءات المراجعة .

شكل رقم (٢/٢)

العلاقة بين معايير المراجعة وأنواع الأدلة وقرارات أدلة الإثبات الأربعة



١- الفحص المادى Physical Examination

وهــو يشير الى عملية الفحص **Inspection** أو الحصر **Count** التى يقوم بها المراجع للأصول الملموسة المادية ، وعادة ما يتعلق ذلك النوع من الأدلة بكــل مــن المخـــزون والنقدية ، إلا أنه قابل للتطبيق عند التحقق من كل من الأســهم وحســابات المدينين والأصول الثابتة الملموسة ، ويتعين التمييز عند المـــراجعة بيــن الفحص المادى للأصول (على سبيل المثال الأوراق المالية القابــلة للتداول بالبورصة والنقدية وبين المستندات على سبيل المثال الشيكات ومستندات المبيعات) . فإذا لم يكن للشئ محل المراجعة – على سبيل المثال فاتورة البيع – قيمة ملازمة فى حد ذاته فانه يطلق على الدليل توثيق مستندى **Documentation** ، على سبيل المثال يكون الشيك قبل التوقيع مجرد مستند ، إلا أنه بعد التوقيع يعتبر أصلاً ، وعندما يتم إلغاؤه يعود مستنداً مرة أخرى ،؟ ويتمــثل التصـــرف الـــنموذجى فى الفحص المادى للشيكات عندما تكون فى صورة أصل فقط .

ويعــد الفحص المادى وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلى للأصل ، ويــنظر إليــه على أنه أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق فيها والأكثر نفعاً ، ويمثل الفحص المادى عموماً وسيلة نافعة لتقييم حالة أو جودة الأصل ، إلا أنه مع ذلك لا يعد الفحص المادى دليلاً كافياً للتحقق من أن الأصول مملوكة عن طريق العميل ، كما أن المراجع فى عديد من الحالات قد يكون مؤهلاً للتوصل الى رأى عــن العوامــل الـــنوعية على سبيل المثال التقادم **Obsolescence** والصحة **Authenticity** . كما أنه لا يمكن أن يتم تحديد التقييم الملائم لعناصر القوائم المالية عادة من خلال الفحص المادى .

٢- المصادقة Confirmation

تصف المصادقة عملية الحصول على رد كتابى أو شفوى من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة المعلومات التى يطلبها المراجع . ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن العميل ، فإنه ينظر اليها على أنه دليل قوى ويتم إستخدامه بشكل كبير عن طريق المراجعين ، ورغماً عن ذلك فان المصادقة تعتبر دليل إثبات مكلف نسبياً عند الحصول عليه ، وقد لا يكون ملائماً عندما يطلب من الطرف الثالث الرد على المصادقة ، ومن ثم فقد لا تستخدم المصادقة فى كافة الحالات التى تكون واجبة التطبيق ، ونظراً للثقة الكبيرة فى المصادقة وإعتماد المراجع عليها فعادة ما يتم الحصول على رد كتابى وليس شفوى كلما كان ذلك ممكناً . كما تكون المصادقة المكتوبة من السهل أن يتم فحصها عن طريق مشرف فريق المراجعة ، كما أنهم يمكنهم توفير تأييد أفضل للشرح والتوضيح عندما يتم الحصول على تلك المصادقة .

ويعتمد مدى إستخدام المصادقة على وجود موقف يمثل الحاجة الى إمكانية الإعتماد عليها كدليل ، وأيضاً عندما يكون دليل إثبات بديل متاح ، ونادراً ما يتم إستخدام المصادقة عند مراجعة الإضافات على الأصول الثابتة والتى يمكن التحقق منها عن طريق الفحص المادى والفحص المستندى ، كما لا تستخدم المصادقة أيضاً فى التحقق من العمليات المالية الفردية بين المنشآت على سبيل المثال عمليات المبيعات حيث يمكن للمراجع فى تلك الحالة إستخدام المستندات لذلك الغرض ، وبالطبع توجد إستثناءات على سبيل المثال عندما يلفت نظر المراجع وجود عمليتين ماليتين كبيرتين على نحو غير عادى للمبيعات تم

تسجيلها قبل نهاية الفترة المحاسبية بثلاثة أيام ، ففى تلك الحالة يمكن أن يكون إستخدام المصادقات أمراً ملائماً .

وقد تم إيضاح معيار المراجعة رقم (٦٧) القسم (٣٣٠) أن هناك ثلاثة أنواع من المصادقات يتم إستخدامها عن طريق المراجعين ، يتمثل النوع الأول فى المصادقة الإيجابية **Positive Confirmation** المصحوبة بطلب معلومات يقوم بتوفيرها متلقى المصادقة ، وبعبارة أخرى يطلب من متلقى المصادقة أن يقوم بإرسالها للمراجع بعد الرد عليها فى كافة الأحوال ، أما النوع الثانى فيتمثل فى المصادقة الإيجابية والمصحوبة بمعلومات متضمنة فى النموذج يتعين التصديق عليها من المتلقى ، ويعتمد المراجع على ذلك النوع بدرجة أقل من النوع الأول ، حيث يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص ومراجعة المعلومات المتضمنة فى نموذج المصادقة . رغماً عن ذلك فقد أظهرت البحوث أن معدلات الإستجابة على النوع الأول تكون قليلة لأنها تستلزم من متلقى المصادقة أن يبذل جهداً واضحاً فى إستيفاء المصادقة ، أما النوع الثالث يتمثل فى المصادقة السلبية **Negative Confirmation** حيث خلالها يطلب من المتلقى أن يرد فقط فى حالة أن تكون المعلومات غير صحيحة . ويعتبر ذلك النوع الأخير من المصادقات أقل صلاحية من المصادقات الإيجابية عندما تعتبر المصادقات دليل اثبات جوهرى يؤخذ به فقط فى حالة الرد عليها .

وحتى يمكن إعتبار المصادقات دليلاً يعتمد عليه يتعين على المراجع أن يراقب ذلك النوع من الأدلة منذ إعدادها وحتى إستلام الردود ، فإذا تحكم العميل فى إعداد تلك المصادقات وإرسالها بالبريد وتلقى الرد عليها سيفقد

المراجع القدرة على الرقابة عليها ، وقد يترتب على ذلك إعتبارها دليلا غير مستقلا ومن ثم ستنخفض درجة الإعتماد عليها .

٣- التوثيق المستندى Documentation

يتمثل ذلك الدليل فى فحص المراجع لمستندات وسجلات العميل التى تؤيد صـــدق المعلومات المتضمنة فى القوائم المالية ، وتتمثل المستندات التى يقوم المراجع بفحصها فى السجلات المستخدمة عن طريق العميل لتوفير المعلومات التى تشير الى أن أداء أعماله قد تم فى صورة منظمة . وحيث أن كل عملية ماليـــة لـــدى العميل تؤيد بمستند واحد على الأقل ، من ثم سيكون هناك عدد ضـــخم مـــن هذا النوع من الأدلة المتاحة ، على سبيل المثال عادة ما يحتفظ العميـــل لكل عملية مبيعات بالمستندات التالية :- أمر العميل ، مستند الشحن بالإضـــافة الى فـــاتورة البيع ، وتعتبر تلك المستندات أدلة إثبات مفيدة يمكن لـــلمراجع إســـتخدامها فى التحقق من دقة سجلات العميل عن العمليات المالية للمبيعات ، وعادة ما يتم إستخدام التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع فى كـــل عمـــلية مـــراجعة ، حيث أنه دليل متاح يمكن للمراجع أن يحصل عليه بســـهولة وبتكـــلفة منخفضـــة ، وقد يكون هو الدليل الملائم الوحيد المتاح فى بعض الأحيان .

وقـــد جـــرى العرف على وجود نوعان من المستندات ، مستندات داخلية وأخرى خارجية ، ويشير المستند الداخلى **Internal Document** الى المستند الـــذى يتم إعداده وإستخدامه أو الإحتفاظ به لدى منشأة العميل دون أن يخرج الى أطـــراف خارجية ، على سبيل المثال فواتير البيع ، التقارير الزمنية عن العاملين ، تقارير إستلام المخزون . أما المستند الخارجى **External Document**

فيشير الى المستندات التى تتعلق بتعامل طرف خارجى عن منشأة العميل فى عمليات مالية ويكون فى حوزة العميل أو يمكن له الحصول عليه . وكأمثلة على ذلــك فواتيــر البائع ، أوراق الدفع الملغاة وبوالص التأمين ، وهناك مستندات أخــرى تنشــأ لــدى العميل مثل الشيكات الملغاة ويتم إرسالها الى الأطراف الخارجية ثم يتم إعادتها للعميل .

ويتمــثل المحــدد الرئيسى فى رغبة المراجع لقبول المستند كدليل إثبات يمكــن الإعتماد عليه فى ما إذا كان ذلك المستند داخلياً أم خارجياً ، فإذا كان المســتند داخلياً يتعين التعرف على ما إذا كان المستند قد نشأ وتم تشغيله فى ظــل نظــام رقابة داخلية جيد ، حيث أن المستندات الداخلية التى يتم إنشائها وتشــغيلها فى ظــل نظام غير جيد للرقابة الداخلية لا تشكل أدلة إثبات يمكن الإعتماد عليها .

وحيــث أن المستندات الخارجية يتم تداولها بين العميل وأطراف خارجية عــند إبرام العمليات المالية ، فإن هناك بعض المؤشرات التى تعبر عن إتفاق بيــن كــلا الطرفين بشأن المعلومات والشروط الموجودة فى المستند ، ولذلك ولذلك ينظر الى المستندات الخارجية على أنها أدلة إثبات يمكن الإعتماد عليها مقارنــة بالمســتندات الداخلية . ويمكن أن يتم الإعتماد على بعض المستندات الخارجية بدرجة كبيرة لكونها تعد بعناية فائقة ، ويتم فحصها على نحو متكرر من المحامين أو الخبراء المؤهلين الآخرين ، وكأمثلة على ذلك الأوراق التى تثبت ملكية الأصول كالأراضى وبوالص التأمين وإتفاقات السندات والعقود .

وعــندما يستخدم المراجعون المستندات والتوثيق لتدعيم القيم أو العمليات الماليــة المسجلة ، فإنه غالباً ما يشار الى ذلك بالفحص المستندى **Vouching** فمن أجل الفحص المستندى للعمليات المالية للمشتريات قد يقوم المراجع على

سبيل المثال بتتبع يومية المشتريات الى فاتورة البائع وتقارير الإستلام المؤيدة لذلك ، وبالتالى يتم إستيفاء هدف الوجود **Existence Objective** ، أما إذا قام المراجع بالتتبع من تقارير الإستلام الى يومية الحيازة لإستيفاء هدف الإكتمال **Completeness Objective** فلن يكون ذلك ملائما أن يتم القول بأن هذا يمثل فحصا مستنديا .

٤- الملاحظة Observation

تشــير الملاحظة الى إستخدام الحواس لتقييم أنشطة معينة ، وتوجد عديد من الفرص خلال أداء عملية المراجعة لممارسة النظر والسمع واللمس والشم مــن أجــل تقييم مدى واسع من الأمور ، على سبيل المثال يمكن للمراجع أن يقــوم بــزيارة المصــنع للحصول على إنطباع عام من التجهيزات الخاصة بــالعميل ، وملاحظة ما إذا كان هناك صدأ على أحد الآلات لتقييم ما إذا كان يجــب أن يتم تكهينها ، كما يمكن للمراجع أيضا أن يراقب تنفيذ وأداء بعض المهــام المحاســبية لتحديد ما إذا كان الشخص المسئول عن تلك المهام يلتزم بأدائها كما يجب أم لا ، ولا تكفى الملاحظة بمفردها كدليل إثبات كافى فى حد ذاتــه ، فمــن الضــرورى أن يتبع الإنطباعات المبدئية الحصول على أنواع أخرى من أدلة الإثبات ذات العلاقة ، رغما عن ذلك فإن الملاحظة تعتبر دليل إثبات مفيد فى معظم أجزاء عملية المراجعة .

٥- الإستفسارات من العميل Inquiries of the Clients

يمثل الإستفسار عملية الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل كرد على الأسئلة المقدمة من المراجع ، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل الى

قــدر معقــول مــن الأدلة عن طريق الإستفسار ، إلا أنه لا يمكن النظر الى الإستفســار كدليــل حاســم Conclusive لأنه لا يتم التوصل اليه من مصدر مستقل وحيادى حيث يمكن أن يوجد به تميز لصالح العميل . وبالتالى فعندما يحصل المراجع على دليل عن طريق الإستفسار ، فمن الضرورى أن يحصل على أدلة أخرى تدعمه من خلال تنفيذ إجراءات أخرى . وللتوضيح فإذا أراد المــراجع أن يحصــل عــلى معــلومات عن طريق تسجيل ورقابة العمليات المحاسبية لدى العميل ، يتعين عليه أن يبدأ بتوجيه الأسئلة للعميل عن الكيفية الــتى يعمــل من خلالها نظام الرقابة الداخلية ، وفيما بعد يقوم المراجع بأداء إختبارات المراجعة عن طريق إستخدام التوثيق والملاحظة لتحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم تسجيلها والتصريح بها وفقاً لمتطلبات الرقابة الداخلية .

٦- إعادة الأداء Reperformance

كمــا يــوحى مصطلح إعادة الأداء أو التشغيل يتضمن ذلك التعبير إعادة فحــص عيــنة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التى قام بها العميل خــلال الفترة محل المراجعة ، ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية إختبار الدقــة الحســابية لدى العميل ، وتتضمن إجراءات عديدة مثل صحة عمليات الضــرب فى فواتيــر الــبيع والمخزون ، وعمليات الجمع من دفاتر اليومية ودفاتــر الأســتاذ الفــرعية ، وإختبار العمليات الحسابية لمصروف الإهلاك والمصــروفات المدفوعة مقدماً . وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثــر القيــم حتى يتم التأكد أن المعلومات التى يتم إدراجها فى أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة فى كل مرة ، على سبيل المثال يقوم المراجع عــادة بــأداء إختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة فى يومية

المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها فى دفاتر الأستاذ الفرعية لحسابات المدينين وتلخيصها بشكل دقيق فى دفتر الأستاذ العام .

٧- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

تستخدم الإجراءات التحليلية المقارنات والعلاقات لتحديد ما إذا كانت أرصدة الحسابات أو البيانات الأخرى تبدو معقولة أم لا ، على سبيل المثال يتم مقارنة النسبة المئوية لمجمل الربح فى السنة الحالية مع النسبة فى السنة السابقة . ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هى دليل الإثبات الوحيد المطلوب لبعض الحسابات التى ليس لها أهمية نسبية ، أما فيما يتعلق بالحسابات الأخرى فيمكن أن يتم تخفيض أنواع أخرى من أدلة الإثبات عندما تشير الإجراءات التحليلية الى أن رصيد الحسابات يبدو معقولاً . وفى بعض الحالات يتم إستخدام الإجراءات التحليلية أيضاً فى عزل الحسابات أو العمليات المالية التى يتعين أن يتم فحصها على نحو متعمق للمساعدة فى تقرير ما إذا كان هناك إجراءات تحقق إضافية مطلوبة أم لا . وكمثال على ذلك مقارنة مصروف الصيانة الإجمالى للفترة الحالية مع نظيره فى السنة السابقة وفحص الإختلاف ، فإذا ما كان ذلك الإختلاف جوهرياً يتعين تحديد سبب الزيادة أو الإنخفاض .

٢/٣ مدى توافر الإقتناع بأدلة الإثبات ومحدداتها

Persuasiveness and Determinants of Evidence

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميدانى أن يقوم المراجع بجمع أدلة الإثبات الكافية الصالحة التى تدعم الرأى الذى يبديه ، وبسبب طبيعة أدلة إثبات المراجعة وإعتبار تكلفة أداء عملية المراجعة ليس من المحتمل أن يقتنع

المراجع بشكل كامل بأن رأيه يعتبر صحيحاً تماماً ، ورغماً عن ذلك يجب أن يقتنع المراجع بصحة رأيه بدرجة مرتفعة من التأكد . وعن طريق دمج كافة أدلة الإثبات من خلال عملية المراجعة يمكن للمراجع أن يقرر متى يقتنع بشكل كاف حتى يمكن إصدار تقرير المراجعة .

هناك أربعة محددات تؤثر على توافر الإقناع بأدلة الإثبات هى الملائمة والصلاحية والكفاية بالإضافة الى التوقيت المناسب ، ولاشك أنه يمكن أن يتم تقييم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج الأثر المشترك **Combined Effect** لكل من تلك المحددات معاً ، ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية المرتفعة مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف المراجعة محل الإختبار ، ولن تكون العينة ذات الحجم الكبير والتى لا تتسم بالصلاحية ويتوافر لها المدى الزمنى الملائم عينة مقنعة ، وبالمثل فلن تكون العينة صغيرة الحجم التى تحتوى على عنصر واحد فقط أو عنصرين وتتسم بالمناسبة والصلاحية والمدى الزمنى المناسب عينة مقنعة ، ويجب على المراجع أن يقوم بتقييم درجة توافر محددات الجودة الأربعة عند تقرير مدى الإقتناع بأدلة الإثبات .

١- الملائمة Relevance

يجب أن يتعلق دليل الإثبات أو يجب أن يكون ملائماً بهدف المراجعة الذى يقوم المراجع بإختباره حتى يمكن أن يتم إعتباره مقنعاً ، على سبيل المثال يفترض ان المراجع لديه إهتمام بمدى فشله فى إرسال الفاتورة للعملاء عند الشحن (هدف الإكتمال) ، فإذا قرر المراجع إختيار عينة من فواتير المبيعات وتتبع كل مستندات الشحن الخاصة بكل منها ، فإن دليل الإثبات لن يكون ملائماً لهدف الإكتمال ، وفى تلك الحالة سيكون الإجراء المناسب هو

تتبع عينة من مستندات الشحن الخاصة بمستندات الشحن بفواتير المبيعات المرتبطة لتحديد ما إذا كان قد تم إرسال الفاتورة لكل عينة .

يمكن النظر الى محدد الملائمة فقط فى ضوء أهداف محددة للمراجعة ، حيث قد يكون دليل الإثبات ملائما لأحد أهداف المراجعة إلا أنه لن يكون كذلك بالنسبة لهدف مراجعة آخر . ففى المثال السابق عندما يتتبع المراجع الأثر من فواتير المبيعات الى مستندات الشحن ذات الصلة ، فإن دليل الإثبات كان مناسبا لهدف الوجود . وتعتبر معظم أدلة الإثبات ملائمة لأكثر من هدف واحد إلا أنه ليس كذلك مع كافة أهداف المراجعة .

٢- الصلاحية Competence

تشير الصلاحية الى الدرجة التى ينظر خلالها دليل الإثبات على أنه قابل للتصديق أو يستحق الثقة ، فإذا ما تم إعتبر دليل الإثبات صالحا بدرجة مرتفعة ، فإن ذلك يقدم مساعدة كبيرة فى إقناع المراجع بجرد المخزون فإن دليل الإثبات سيكون ذو صلاحية أكبر مما لو وفرت الإدارة أرقام ذلك الجرد للمراجع . يستخدم معظم المراجعين مصطلح إمكانية الإعتماد على دليل الإثبات **Reliability of Evidence** كمرادف لمفهوم صلاحية دليل الإثبات .

يتعامل صلاحية دليل الإثبات فقط بإجراءات المراجع المختارة ، ولا يمكن أن يتم تحسين الصلاحية عن طريق إختيار حجم عينة أكبر أو بنود مختلفة من المجتمع . وإنما يمكن أن يتم تحسين الصلاحية فقط عن طريق إجراءات مراجعة تحتوى على واحد أو أكثر من الخصائص مرتفعة الجودة لصلاحية دليل الإثبات التالية :-

١ – إستقلال مصدر دليل الإثبات Independence of Provider

حيث يمكن الاعتماد على أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها من خارج المنشأة بشكل أكبر من تلك التى يتم الحصول عليها من داخل المنشأة ، حيث تعتبر الأدلة الخارجية (كتلك التى تتم من خلال الإتصال مع البنوك أو المحامين أو العملاء) جديرة بالإعتماد عليها بدرجة أكبر من الإجابات والردود التى يتم التوصل إليها من خلال الإستفسار من العميل . وعلى نحو مماثل يمكن الإعتماد بدرجة أكبر على المستندات التى ترد من خارج الشركة محل المراجعة (بوالص التأمين على سبيل المثال) عن تلك المستندات التى يتم التعامل بها داخل الشركة فقط (طلب الشراء على سبيل المثال) .

٢– فعالية نظم الرقابة الداخلية للعميل
Effectiveness of Client's Internal Controls

عندما تكون نظم الرقابة الداخلية للعميل فعالة ، تكون الأدلة التى يتم الحصول عليها أكثر إعتماداً ولا ينظر اليها على أنها ضعيفة ، على سبيل المثال إذا كانت نظم الرقابة الداخلية على المبيعات والفواتير تتسم بالفعالية ، يمكن أن يتوافر لدى المراجع درجة أكبر من الإعتماد على فواتير البيع ومستندات الشحن أكثر منها فى حالة عدم كفاية نظم الرقابة الداخلية .

٣– المعرفة المباشرة للمراجع Auditor's Direct Knowledge

تعتبر أدلة الإثبات التى يحصل عليها المراجع من خلال الفحص المادى ، الملاحظة ، العمليات الحسابية والفحص أكثر صلاحية من المعلومات التى يتم التوصل اليها بشكل غير مباشر ، على سبيل المثال اذا قام المراجع بحساب

النســبة المئوية لمجمل الربح الى المبيعات ومقارنتها بنفس النسبة فى الفترات السـابقة ، فـإن ذلك الدليل سيكون أكثر موثوقية وإعتمادا مقارنة بمدى الثقة والإعتماد الذى سيضعه المراجع على العمليات الحسابية التى يقوم بها رئيس حسابات الشركة .

٤- درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات

Qualifications of Individuals Providing Information

على الرغم من أن مصدر المعلومات يمكن أن يكون مستقلا ، إلا ان دليل الإثـبات لن يكون قابل للإعتماد عليه ما لم يكن الفرد الذى يقدمه مؤهل للقيام بذلك ، ولذلك السبب يعد الإتصال مع المحامين والبنوك أفضل من المصادقات الـتى يتم الحصول عليها من أشخاص ليس لهم دراية بمجال الأعمال ، أيضا إذا لم تكن لديه القدرة على تقييم تلك الأدلة ، فمثلا فإن فحص مخزون الماس عن طريق أحد المراجعين غير المدربين على التمييز بين الماس والزجاج لن يوفر دليل إثبات يعتمد عليه مقارنة بوجود الماس .

١- درجة الموضوعية Degree of Objectivity

يعتـبر دليـل الإثبات الموضوعى أكثر قابلية للإعتماد عليه مقارنة بدليل الإثبات الذى يتطلب حكم شخصى ملحوظ للتوصل اليه .

وكأمثـلة عـلى أدلة الإثبات الموضوعية الحصول على المصادقات على حسـابات المدينين وأرصدة البنوك ، الجرد المادى للأسهم النقدية ، وعمليات الجمـع فى قائمـة حسابات الدائنين للتحقق من مدى إتفاقها مع الرصيد بدفتر الأسـتاذ العـام . وكأمثلة على أدلة الإثبات التى يتم التوصل اليها عن طريق إصدار الحكم الشخصى فى خطاب مكتوب من محامى العميل الذى يناقش فيه

النتائج المحتملة لقضايا العميل ، ملاحظة العناصر التى تم تكوينها خلال الفحص المادى للمخزون ، الاستفسارات الموجهة الى مدير الإئتمان عن امكانية أن يحصل الجزء غير المتداول لحسابات المدينين ، ويجب أن يتوافر فى الشخص الذى يقدم تلك الأدلة التأهيل المناسب وهو ما يجب أن يأخذه المراجع فى حسبانه عن تقييم إمكانية الإعتماد على أدلة الإثبات الذاتية Subjective Evidence .

٢- الكفاية Sufficiency

تحدد كمية أدلة الإثبات Quantity of Evidence التى يتم الحصول عليها مدى كفايتها ، ويتم قياس تلك الكمية بصفة رئيسية عن طريق حجم العينة التى يختارها المراجع ، فبالنسبة لأى هدف من أهداف المراجعة ستكون أدلة الإثبات التى يتم الحصول عليها من خلال عينة تتكون من ٢٠٠ مفردة أكثر كفاءة عادة من العينة التى تتضمن ١٠٠ مفردة فقط .

هناك عديد من العوامل التى تحدد حجم العينة الملائمة فى عمليات المراجعة ، ويتمثل العاملان الأكثر أهمية فى توقعات المراجع للتحريفات Misstatements وفعالية نظم الرقابة الداخلية Controls للعميل ، وللتوضيح يفترض أن المراجع إستنتج عند مراجعته لإحدى الشركات وجود إحتمال مرتفع لتكيين المخزون فى ضوء الذى تعمل فيه الشركة ، فى تلك الحالة سيقوم المراجع بإختيار عين ذات حجم أكبر للعناصر التى سيتم تكيينها مقارنة مع حالة وجود إحتمال منخفض بتكيين المخزون ، وبالمثل فإذا إستنتج المراجع أن نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالأصول الثابتة يتسم بالفعالية ، فإن إختيار عينة ذات حجم صغير عند مراجعة إقتناء الأصول الثابتة سيكون أمراً

مــبررا مقارنــة مع حالة استنتاج ضعف نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابــتة ، وتعــد الــتوقعات الخاصة بالتحريفات وفعالية نظام الرقابة الداخلية وأثرهما على حجم العينة ذو أهمية كبيرة .

بالإضافة الى أثر حجم العينة فإن العناصر الفردية التى يتم إختيارها تؤثر أيضا على كفاية الأدلة ، حيث تعتبز العينات التى تحتوى على العناصر ذات القيمــة الــنقدية الكبيرة فى المجتمع عناصر توفر أدلة كافية ، وبالمقابل فإن المــراجع سيعتبر العينات على أنها غير كافية إذا إحتوت فقط على العناصر ذات القيمــة الــنقدية الكبيرة فى المجتمع ما لم تكن تلك العناصر تشكل جانبا كبيرا من إجمالى قيمة المجتمع .

٥- التوقيت المناسب Timeliness

يمكــن أن يشير توقيت الحصول على دليل إثبات المراجعة الى اما الفترة التى عندها تم جمع تلك الأدلة أو الفترة التى تغطيها عملية المراجعة ، وعادة مــا تكــون أدلــة الإثــبات الخاصة بحسابات الميزانية أكثر إقناعا عندما يتم التوصــل اليها فى تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان ، على سبيل المــثال ســيكون جرد المراجع للأسهم المتداولة بالبورصة عند تاريخ إعداد الميزانية أكثر إقناعا عن إتمام الجرد بعد مضى شهرين على إعداد الميزانية ، أمــا فيمــا يتعلق بحسابات قائمة الدخل ستكون أدلة الإثبات أثر إقناعا إذا تم ســحب عينة من الفترة المحاسبية بالكامل التى يتم المراجعة عنها وليس من أحد أجزاء من تلك الفترة . على سبيل المثال سيكون سحب عينة عشوائية من العمــليات الماليــة للمبيعات عن السنة كلها أكثر إقناعا من سحب عينة لستة أشهر فقط .

٢/٤ الإجراءات التحليلية فى المراجعة Analytical Procedures

فى هذا الجزء يتم دراسة مفهوم الإجراءات التحليلية وأنواعها وأغراضها وتوقيت أدائها .

٢/٤/١ مفهوم الإجراءات التحليلية وأنواعها

The Definition and Types of Analytical Procedures

٢/٤/١/١ مفهوم الإجراءات التحليلية

تعـرف الإجراءات أو الإختبارات التحليلية **Analytical Procedures or Tests** طبقا لإيضاح معيار المراجعة رقم (٥٦) القسم رقم (٣٢٩) بأنها عبارة عن تقييم للمعلومات المالية يتم إجرائها عن طريق دراسة العلاقات الواضحة بين البيانات المالية بعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية ، متضمنة أداء مقارنـات بيـن القيم المسجلة وبين التوقعات التى يقوم بعملها المراجع . يتسـم ذلك التعريف بالصفة الرسمية مقارنة بالتعريف السابق إستخدامه ، إلا أنـه يتضـمن نفس المعنى ، ويؤكد إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٦) على الـتوقعات الـتى يتوصل اليها المراجع ، على سبيل المثال قد يقوم المراجع بمقارنـة مصـروف العمـولات المسجلة فى السنة الحالية بإجمالى المبيعات المسـجلة مضـروبة فى معـدل متوسـط العمولة كإختبار للمعقولية العامة للعمولات المسجلة . وحتى يمكن إعتبار الإجراء التحليلى دليل إثبات مناسب وقابل للإعتماد عليه يجب أن يستنتج المراجع أن المبيعات قد تم تسجيلها على نحـو صـحيح ، وأن كافـة المبيعات نتج عنها عمولة وأن هناك معدل فعلى لمتوسط العمولة يمكن أن يتم تحديده بسهولة ويسر [1] .

---

[1] د . أمين السيد أحمد لطفى ، المراجعة المتقدمة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩١ .

فى هذا الجزء سيتم التركيز على الغرض من الإجراءات التحليلية والوقت المناسب لإستخدامها ، مع تحديد الأنواع الخمس الرئيسية التى يمكن أن يستخدمها الممارسون ، كما يتم الإشارة الى أبرز المؤشرات المالية المتعارف عليها التى تستخدم كإجراءات تحليلية ومناقشة تفسيراتها .

٢/٤/١/٢ أنواع الإجراءات التحليلية

توجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية ، ويتمثل الجانب الأهم فى إستخدام تلك الإجراءات فى إختيار النوع الأكثر ملائمة من الإجراءات التحليلية التالية : (١) مقارنة بيانات العميل وبيانات الصناعة ، (٢) مقارنة بيانات العميل مع البيانات المماثلة للفترة السابقة ، (٣) مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق العميل ، (٤) مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق المراجع ، (٥) مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة بإستخدام البيانات غير المالية .

١- مقارنة بيانات العميل مع بيانات الصناعة

Compare Client and Industry Data

تتمثل أهم منافع مقارنة بيانات العميل مع بيانات الصناعة أو النشاط الذى يعمل فيه العميل فى أنها تساعد على تفهم أعمال وأنشطة العميل كما أنها تقدم مؤشراً على إحتمال وجود الفشل المالى . حيث عادة ما تعتمد البنوك ومسئولى الإئتمان به على إستخدام النسب المالية لتقييم قدرة المنشآت على رد القروض، كذلك تعد ذات المعلومات مفيدة للمراجع عند تقريره القدرة النسبية لهيكل رأس المال لدى العميل وقدرته على الإقراض وإحتمال الفشل المالى .

ولتوضـــيح ذلــك الإجراء التحليلي يفترض وجود المعلومات التالية عن العميل ومتوسط الأنشطة التي يعمل بها :-

	بيانات العميل		بيانات الصناعة	
	٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠١
دوران المخزون	٣,٥	٣,٧	٣.٨	٣.٤
النسبة المئوية لمجمل الربح	٢٠	٢٠,٥	٢٢	٢١,٥

باســـتقراء النسب الخاصة بالعميل سيبدو أن الشركة تتمتع بالإستقرار ولا توجد أى إشارة عن توافر صعوبات ، إلا أنه رغماً عن ذلك فعند المقارنة مع النســـب المالية للصناعة يبدو موقف العميل فى صورة سيئة ، فموقف العميل فى عام ٢٠٠١ كان أفضل على نحو طفيف من النسب المالية للصناعة ، ولم يكـــن الوضـــع هكـــذا فى عام ٢٠٠٢ ، ورغماً أن هاتين النسبتين لا تشيران بمفـــردهما الى وجود صعوبة كبيرة ، فإن المثال يوضح كيف يمكن أن تؤدى المقارنـــة مع بيانات الصناعة الى توفير معلومات مفيدة عند مقارنتها بالأداء الخـــاص بـــالعميل ، فمـــثلاً يمكن أن تكون الشركة قد فقدت أياً من حصتها السوقية أو قد لا تمكنها سياسات التسعير التى تستخدمها فى المنافسة ، أو أنها تقوم بالإتفاق على نحو غير طبيعى أو يوجد عناصر بالمخزون تم تكهينها .

ويتمثل العيب الرئيسى فى إستخدام نسب الصناعة فى المراجعة فى الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للعميل وتلك المعلومات للمنشآت التى يتشكل منها متوســـطات إجماليات الصناعة ، نظراً لأن البيانات الأخيرة تمثل متوسطات عامة ، حيث يمكن للمقارنات أن تكون غير ذات معنى ، بالإضافة الى إحتمال

إتباع المنشآت المختلفة طرقاً محاسبية مختلفة مما يؤثر على إمكانية الإعتماد على البيانات . ومن ثم يجب الحذر فى تفسير النتائج .

٢- مقارنة بيانات العميل مع البيانات المماثلة فى الفترة السابقة

Compare Client Data With Similar Prior – Period Data

تتنوع صور الإجراءات التحليلية التى يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها فى فترة أو فترات سابقة ، حيث قد يتم مقارنة رصيد السنة الحالية مع نظيرها فى السنة السابقة ، أو مقارنة تفاصيل إجمالى رصيد السنة الحالية مع نظيـرها فى السـنة السابقة أو حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع نظيرها فى السنوات السابقة .

أ – مقارنة رصيد السنة الحالية مع نظيرها فى السنة السابقة

Compare the Current Year's Balance with that for the Preceding Year

حيـث تتمـثل أبسـط الطرق لتنفيذ ذلك الإجراء فى إدراج نتائج أرصدة ميـزان المراجعة التى تم تسويتها فى العام الماضى فى عمود منفصل بورقة عمل أرصدة ميزان المراجعة الخاص بالسنة الحالية ، ويمكن للمراجع بسهولة أن يقـارن رصـيد السنة الحالية مع رصيد السنة السابقة فى بداية المراجعة لـتقرير أى الأرصـدة يجب أن يتم التعامل معها ويعطيها إهتمام أكبر بسبب وجـود تغير كبير فى الرصيد . على سبيل المثال إذا لاحظ المراجع أن هناك زيادة ملحوظة فى مصروفات الأدوات الكتابية فيجب أن يحدد سبب الزيادة فى إسـتخدامها ، وهل يرجع ذلك الى وجود خطأ فى الحساب نتيجة عدم التبويب الصحيح أو التحريف فى قيمة المخزون من الأدوات الكتابية .

ب- مقارنة تفاصيل إجمالى الرصيد مع نظيره فى السنة السابقة

Compare the Detail of Total Balance With Similar Detail for the Preceding Year

إذا لم يحدث تغيير كبير فى العمليات التشغيلية لدى العميل فى العام الحالى يجب أن يظل جانب كبير من إجماليات القوائم المالية أيضاً دون تغيير . ومن خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع نظيرها فى الفترة السابقة ، يمكــن تحديد المعلومات التى يجب فحصها على نحو إضافى ، ويمكن أن تتم المقارنــة وفقــا لفترة زمنية أو فى نقطة معينة من الزمن ، ومن أمثلة النوع الأول مقارنــة الإجماليات الشهرية فى السنة الحالية والسنة السابقة لحسابات المــبيعات والصــيانة وغيــرها . أما النوع الثانى فيمثل فى مقارنة تفاصيل القروض التى يجب سدادها فى نهاية الفترة الحالية مع نظيرها فى نهاية الفترة السابقة .

جـ- حساب النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة

Compare Ratios and Percentage Relationships for Comparison With Previous Year

يوجد عيبان واضحان فى مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها فى السنوات السابقة كما سبق الوصف فى الطريقتين السابقتين ، أولهما أنه لا يتم أخذ النمو أو النقص فى أنشطة العميل فى الإعتبار ، وثانيهما تجاهل العلاقات بيــن البيانات بعضها البعض الآخر مثل العلاقة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المــباعة ، ويمكن التغلب على هذين العيبين من خلال إستخدام النسب المئوية والمؤشرات المالية ، على سبيل المثال يعتبر المثال السابق عرضه عن النقص

فى نسـب مجمل الربح علاقة متعارف عليها بين المراجعين لإستخدام النسب المـئوية . وفيمـا يـلى عـدد من النسب المالية والمقارنات الداخلية لإظهار الإنتشار الشائع الإستخدام لتحليل النسب المالية :-

النسب المالية أو المقارنة	التحريف المحتمل
- دوران المواد الخام .	- تحريف فى المخزون أو تحريف محتمل فى تكلفة البضاعة المباعة .
- عمولات البيع الى صافى المبيعات .	- تحريف فى عمولات البيع .
- مـردودات ومسـموحات المـبيعات الى إجمالى المبيعات .	- سـوء تبويب مردودات المبيعات أو عدم تسـجيل المردودات والمسموحات التى تتم بعد نهاية الفترة .
- نسـبة كل مصروف صناعى الى إجمالى المصروفات الصناعية .	- الـتحريف الكبير فى المصروفات ضمن الرقم الإجمالى للمصروفات .

وعـادة مـا يـتم إستخدام النسب المالية والنسب المئوية فى العام الحالى ومقارنتها مع نظيرها فى السنوات السابقة بنفس أنواع النسب المالية للمقارنة مـع بيانـات الصـناعة التى يعمل فيها العميل ، حيث من المفيد مثلاً أن يتم مقارنة مجمل الربح فى السنة الحالية مع متوسطات الصناعة والمتوسطات فى السنوات السابقة .

٣- مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق العميل

Compare Client Data with Client – Determined Expected Results

تقـوم معظـم المنشآت بإعداد موازنات بنتائج التشغيل والنتائج المالية . وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن النتائج عن الفترة المحاسبية ، وقد يشـير إجراء فحص معظم الجوانب الهامة التى يوجد بها فروق بين الموازنة

والنتائج الفعلية الى إحتمال وقوع تحريفات ، وإذا لم توجد فروق فإن ذلك قد يشير الى عدم وجود إحتمال بحدوث تحريفات .

وجدير بالبيان أن هناك أمران يتعين الإهتمام بهما عند مقارنة بيانات العميل مع نتائج الموازنات أولهما أنه يجب على المراجع أن يقوم بتقييم مدى واقعية الموازنة ، وثانيهما وجود إمكانية لقيام موظفى العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة ، وإذا ما حدث ذلك فلن يجد المراجع أى فروقات عند مقارنة البيانات الفعلية مع بيانات الموازنة حتى فى ظل وجود تحريفات فى القوائم المالية .

ويمكن تدنيه إحتمال ذلك عن طريق دراسة مدى واقعية الموازنة من خلال مناقشة إجراءات التوصل إليها مع العميل ، كما يتم تنفيذ خطوات المراجعة المتعلقة بتقدير مخاطر الرقابة وأداء إختبارات التفاصيل للبيانات الفعلية لتدنيه إحتمال تعديل بعض الموظفين للبيانات الفعلية حتى يحدث توافق بينها وبين الموازنة .

٤- مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة المحددة عن طريق المراجع

Compare Client Data with Auditor Determined Expected Results

يمكن مقارنة بيانات العميل مع النتائج المتوقعة التى يقوم المراجع بتحديدها عن طريق قيام المراجع بعمليات حسابية للتوصل الى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية ، وتمثل توقعات المراجع القيمة التى يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات فى ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى بالميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على بعض الإتجاهات التاريخية . فمثلاً يمكن توقع قيمة رصيد مصروف الفائدة على أوراق الدفع طويلة الأجل فى ضوء العلاقة بين الحسابات عن طريق ضرب

الرصيد الشهرى الختامى لاوراق الدفع فى معدل متوسط الفائدة الشهرى ، ثم المثال مع استخدام الإتجاهات التاريخية فيمكن ان يعبر عنه من خلال تطبيق المتوسط المتحرك لرصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها كنسبة من اجمـــال رصـــيد المدينين فى نهاية العام لتحديد القيمة المتوقعة للمخصص فى العام الحالى [١] .

٥- مقارنة بيانات العميل مع النتائج بإستخدام بيانات غير مالية

Compare Client Data with Results Using non Financial Data

وكأحد الأمثلة على ذلك عند مراجعة الفنادق يستخدم المراجع عدد الغرف فى الفندق بالإضافة الى معدل الغرفة الواحدة ، ومعدل الأشغال ، حيث يساعد إســتخدام تــلك البيانات بسهولة من تقدير إجمالى الإيراد من تأجير الحجرات ومقارنته مع الإيراد الذى تم تسجيله . وبنفس الطريقة يمكن تقدير قيم حسابات مــثل قيمة الأجور فى أحد المصانع عن طريق ضرب إجمالى ساعات العمل فى معــدل الأجــر للســاعة ، وكذلك حساب تكلفة المواد المباعة عن طريق ضرب عدد الوحدات المباعة فى تكلفة الوحدة الواحدة .

ولعــل الأمــر الأساســى عند إستخدام تلك الطريقة يعتمد على مدى دقة البيانات غير المالية ، حيث يتعين القول بأنه لا يكون ملائماً إستخدام العمليات الحسابية التى يتم من خلالها تقدير الإيراد كدليل للمراجعة ما لم يكن المراجع مقتنعا بسلامة عدد الغرف ، معدل الغرفة ومعدل الأشغال فى الفندق ، وبالطبع سيكون الأمر أكثر صعوبة للمراجع بخصوص دقة تقييم معدل الأشغال .

---

[١] لمزيد من التفاصيل يرجع الى :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، تطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبى بإستخدام نماذج وأساليب المراجعة التحليلية - نموذج محاكاة مقترح ، بحث داخلى للمؤلف .

٢/٤/٢ غرض وتوقيت الإجراءات التحليلية

Purposes and Timing of Analytical Procedures

٢/٤/٢/١ أسباب إستخدام الإجراءات التحليلية

هـــناك عديـــد من الأسباب الهامة وراء إستخدام الإجراءات التحليلية فى المراجعة هى :-

أ – تفهم صناعة وأعمال العميل

Understanding the Client's Industry and Business

تعتـــبر الإجراءات التحليلية أحد أبرز الأساليب التى تستخدم عادة لتوصل المراجع الى معلومات عن نشاط العميل وصناعته .

فعـــن طريق معرفة المراجع السابقة بالشركة العميل يمكن تخطيط عملية المـــراجعة لهـــذا العـــام بشكل ملائم ، فعن طريق تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات التى لم يتم مراجعتها بعد وتخص السنة الحالية مع نظيرها مـــن المعـــلومات المراجعة فى السنوات السابقة ، يمكن للمراجع أن يضع يده عـــلى الـــتغيرات ويلقى الضوء عليها . وقد تتمثل تلك التغيرات فى إتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكن أن تؤثر فى تخطيط عملية المراجعة ، على سبيل المـــثال يمكـــن أن يشير إنخفاض النسبة المئوية لمجمل الربح مع الوقت الى المنافسة المتزايدة فى الحيز السوقى للشركة بالإضافة الى الحاجة الى أن يولى تســـعير المخـــزون عناية أكثر خلال عملية المراجعة ، وبالمثل فإذا ما تبين وجـــود زيادة فى رصيد الأصول الثابتة فإن ذلك قد يشير الى وجود عمليات إقتناء وشراء هامة يتعين أن يتم فحصها .

ب- تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية

Assessments of the Entity's Ability to Continue as a going Concern

غالبا ما تعتبر الإجراءات التحليلية مؤشر مفيد يدل على الصعوبات المالية الشديدة التى يمكن أن تواجهها المنشأة محل المراجعة ، ويجب أن يتم أخذ إحتمال الفشل المالى **Financial Failure** فى الإعتبار عند تقييم المخاطر ذات الصلة بالمراجعة ، بالإضافة الى ما يتعلق بإستخدام الإدارة لإفتراض الإستمرار **Going Concern Assumption** عند إعداد القوائم المالية .

وتوجد بعض أنواع الإجراءات التحليلية التى يمكن إستخدامها على نحو مفيد فى هذا الشأن ، على سبيل المثال إذا وجد أن هناك إرتفاعاً غير عادى فى نسبة الديون طويلة الأجل الى صافى الثروة **Ratio of Long-Term Debt to Net Worth** مع وجود إنخفاض عن المتوسط فى نسبة الأرباح الى إجمالى الأصول **Average Ratio of Profits to Total Assets** ، فقد يتم الإشارة الى وجود مؤشر يعبر عن مخاطر مرتفعة نسبياً لحدوث فشل مالى . ولن تؤثر تلك الظروف على خطة المراجعة فحسب ، ولكنها قد تثير شك مادى كبير عن إمكانية إستمرار الشركة فى مزاولة نشاطها ، والذى قد يتطلب إجراء تعديل فى تقرير المراجعة [1] .

---

[1] لمزيد من التفصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، نحو منهج مكامل لتقييم وتقرير المراجعين لمقدرة العميل على الإستمرارية بالتطبيق على شركات قطاع الأعمال ، بحث داخلى للمؤلف .

جـ - الإشارة الى وجود تحريفات محتملة فى القوائم المالية

Indication of the Presence of Possible Misstatements in the Financial Statements

يتم الاشارة بشكل شائع الى الإختلافات الجوهرية غير المتوقعة بين البيانات المالية غير المراجعة فى السنة الحالية والبيانات الأخرى المستخدمة فى إجراءات المقارنات بإصطلاح التقلبات غير العادية **Unusual Fluctuations**، وتحدث التغيرات غير العادية عند وجود فروق جوهرية لم يتم توقعها ولكنها قد حدثت أو عندما يتوقع وجود إختلافات جوهرية ولكن لم تحدث . فى أياً من الحالتين يتمثل أحد الأسباب المحتملة للتقلب غير العادى فى وجود تحريف محاسبى **Accounting Misstatement** ، وهكذا فإذا كانت قيمة الفروق غير العادية كبيرة فإن المراجع يجب أن يتعرف على السبب وراءها ، كما يجب أن يكون مقتنعاً بأن السبب يمثل حدث إقتصادى حقيقى وليس مجرد تحريف (خطأ أو مخالفة) ، على سبيل المثال عند مقارنة نسبة مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها الى إجمالى حسابات المدينين مع نظيرها فى السنة السابقة ، وتبين وجود إنخفاض فى النسبة وفى نفس الوقت لوحظ إنخفاض فى معدل دوران حسابات المدينين ، فإن الأثر المشترك والمدمج لتلك المعلومات سيشير الى وجود إحتمال تدنيه فى المخصص ويطلق على ذلك النوع من الإجراءات التحليلية غالباً مصطلح توجيه الإهتمام **Attention Directing** ، حيث ينتج عنه تنفيذ إجراءات أكثر تفصيلاً فى جوانب محددة للمراجعة مما قد يؤدى الى إكتشاف وجود التحريفات .

ء – تخفيض إختبارات المراجعة التفصيلية

Reduction of Detailed Audit Tests

عـــندما لا ينتج عن أداء الإجراءات التحليلية ظهور تقلبات جوهرية ، فإن ذلـــك يوحى بأن إحتمال وجود تحريف جوهرى قد تم تدنيته ، فى تلك الحالة فـــإن الإجراء التحليلى يشكل دليل إثبات أساسى يدعم العرض العادل لأرصدة الحســـاب ذات الصلة ، ويكون من الممكن أن يتم أداء إختبارات تفصيلية أقل بالإرتـــباط مـــع تـــلك الحســـابات ، على سبيل المثال فإذا كانت نتيجة تنفيذ الإجـــراءات التحليـــلية مع رصيد حساب صغير مثل حساب التأمين المدفوع مقدماً كان مقنعاً ، فإن إجراء إختبارات تفصيلية على ذلك الحساب قد لا يكون ضـــرورياً ، وفى حالات أخرى يمكن أن يتم إلغاء بعض إجراءات المراجعة ومن ثم يمكن تخفيض أحجام العينة ، أو ترحيل توقيت تنفيذ الإجراءات بعيداً عن تاريخ الميزانية .

وعادة ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة مقارنة بإختبارات التفاصيل **Tests of Details** ، ولذلك يفضل معظم المراجعين إحلال الإجراءات التحليلية محل إختبارات التفاصيل كلما كان ذلك ممكناً ، للتوضيح يعتبر حساب وفحص النسب الخاصة بالمبيعات والمدينين أقل تكلفة من إرسال إجراءات المصادقات الى المديـــنين ، وإذا كـــان يمكن تخفيض إجراء المصادقات أو إحلالها بأداء الإجراءات التحليلية فإن ذلك سيترتب عليه احداث وفورات ملموسة فى التكلفة **Cost Savings** .

ويـــتوقف المدى الذى يمكن أن توفر عند الإجراءات التحليلية دليل إثبات أساسى **Substantive Evidence** مفيد على مدى الإعتماد عليها فى ظروف تنفيذها ، حيث يمكن أن تكون تلك الإجراءات التحليلية أفضل الإجراءات التى

يمكـــن تطبيقها فى بعض حالات المراجعة وبغرض تحقيق اهداف معينة فى عمـــلية المـــراجعة والتى قد تتضمن التبويب الملائم للعمليات المالية ، ومدى شـــمول العمـــليات المالية التى تم تسجيلها ، ودقة أحكام وتقديرات الإدارة فى جوانب محددة مثل مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ، وقد يتم إعتبار الإجراءات التحليلية بالنسبة لبعض أهداف المراجعة وبعض الحالات الأخرى – كموجـــه للإهتمام Attention Direceting فقط كأفضل تقدير بحيث لا يعتمد عـــليها عند جمع الأدلة الأساسية – وكمثال على ذلك تحديد حدوث العمليات المالية للمبيعات .

٢/٤/٢/٢ توقيت إستخدام الإجراءات التحليلية

يمكـــن أداء الإجـــراءات التحليـــلية خلال ثلاثة مراحل من مراحل عملية المراجعة هى مرحلة تخطيط المراجعة ، ومرحلة الإختبار مع باقى إجراءات المراجعة الأخرى بالإضافة الى مرحلة الإنتهاء من المراجعة .

أ – مرحلة تخطيط المراجعة Planning Phase

حيث يجب إجراء بعض الإجراءات التحليلية فى مرحلة التخطيط لمساعدة المـــراجع على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذى يتعين أداؤه ، ويساعد ذلك المراجع على التعرف على الأمور الهامة التى تتطلب عناية خاصة خلال أداء عمـــلية المـــراجعة ، عـــلى ســـبيل المثال قد يؤدى حساب معدل دوران المخـــزون قبل إختبار تسعير المخزون الى توجيه عناية خاصة عند تنفيذ تلك الإختبارات .

ب- مرحلة الإختبار Testing Phase

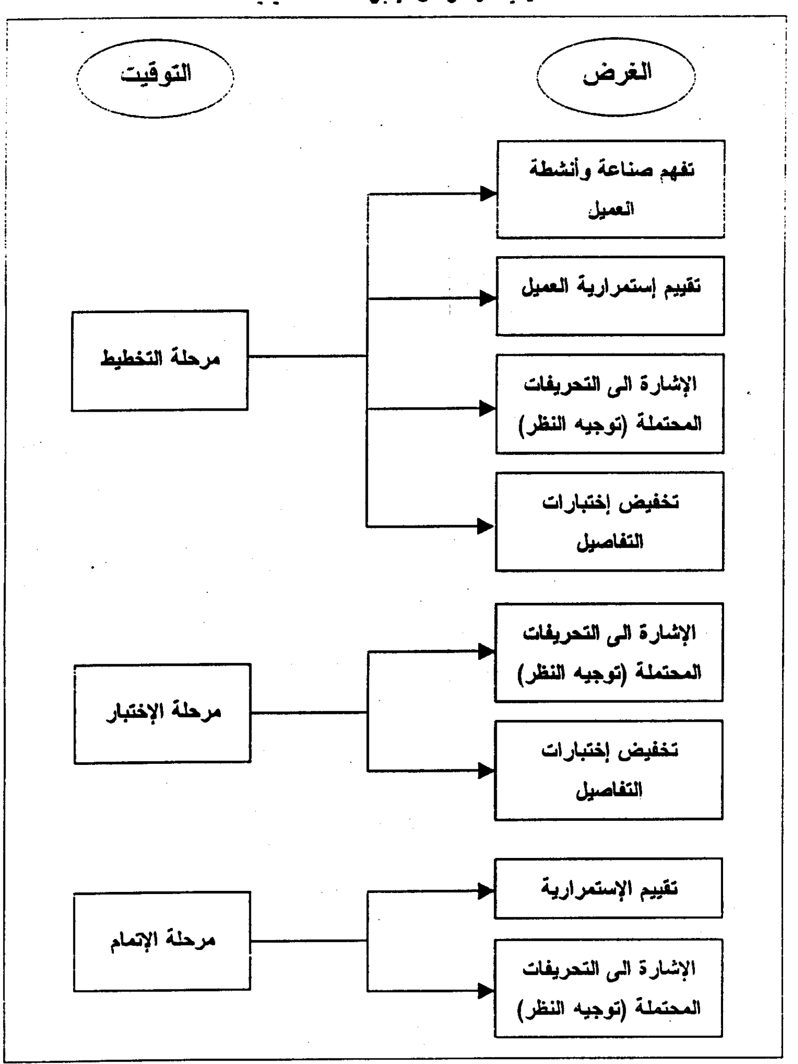
يتم أداء الإجراءات التحليلية عادة خلال مرحلة الإختبار مع باقى إجراءات المـــراجعة الأخرى ، على سبيل المثال يمكن مقارنة الجزء المدفوع مقدماً من كل بوليصة تأمين مع قيمة نفس البوليصة عن العام السابق كجزء من إختبار التأمين المدفوع مقدماً .

جـ-مرحلة الإنتهاء من عملية المراجعة Completion Phase of the Audit

يجب أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الإنتهاء من عملية المراجعة ، حيـــث يكـــون ذلـــك مفيـــداً فى النقطة التى عندها يتم إجراء الفحص النهائى للتحريفات الجوهرية **Material Misstatements** أو المشكلات المالية الكبيرة، ومســـاعدة المـــراجع عـــلى التوصل الى نظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التى تم مراجعتها . ومن المتعارف عليه أن شريك المراجعة يقوم بتنفيذ الإجراءات التحليلية عند الفحص النهائى لأوراق العمل والقوائم المالية ، حيث عادة ما يكون لدى الشريك الماماً كبيراً بالعميل والمجال الذى يعمل فيه نتيجة العلاقات الطويلة معه ، ولاشك أن توحيد كل من المعرفة بمجال عمل العميل والإجــراءات التحليـــلية الفعالة أحد الوسائل الممكنة للإشراف على ومتابعة الأداء فى المـــراجعة . يوضح الشكل رقم (٢/٣) أغراض إجراءات المراجعة التحليـــلية فى كـــل مرحـــلة من المراحل الثلاث ، حيث يتم تنفيذ الإجراءات التحليـــلية فى مرحلة التخطيط لتحقيق كافة الأغراض الأربعة ، فى حين يتم إســـتخدامها فى المرحلـــتين الأخريـــتين لتحديد دليل إثبات المراجعة الملائم وللتوصل الى إستنتاجات عن الغرض العادل للقوائم المالية .

شكل رقم (٣/٢)

توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية



٢/٥ إختبارات التفاصيل وعلاقتها بإختبارات المراجعة

Tests of Details of and Audit Tests

عادة يستخدم المراجعون خمسة أنواع من الإختبارات لتحديد عدالة عرض القوائم المالية هى (١) إجراءات التوصل الى فهم بنظم الرقابة الداخلية ، (٢) إختبارات الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية ، (٣) إختبارات التحقق الأساسية للعمليات ، (٤) الإجراءات التحليلية ، (٥) إختبارات التحقق الأساسية لتفاصيل الأرصدة والحسابات .

يلخص الشكل رقم (٢/٤) أنواع إختبارات المراجعة ويتضح أنه قد تم ادماج كل من إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة لكونهما يشكلا أساساً واحداً ، وبصفة عامة تؤكد الإختبارات الأساسية للعمليات على التحقق من العمليات المالية المسجلة بدفتر اليومية والتى تم ترحيلها بعد ذلك الى الأستاذ العام ، بينما تؤكد الإجراءات التحليلية على المعقولية العامة للعمليات المالية وأرصدة دفتر الأستاذ العام ، بينما تؤكد إختبارات تفاصيل الأرصدة على الأرصدة النهائية فى دفتر الأستاذ العام .

ويلاحظ أن ذلك الشكل يوضح العلاقات بين أنواع الإختبارات ونموذج مخاطر المراجعة Audit Risk Model ، حيث يتضح أنه يتم إستخدام كافة أنواع الإختبارات الخمس لمقابلة متطلبات الحصول على أدلة الإثبات الكافية ، ويلاحظ أن إجراءات الحصول على فهم وإختبارات الرقابة تخفض من مخاطر الرقابة ، بينما يتم إستخدام إختبارات التحقق الأساسية الثلاثة بما يتلائم مع مخاطر الإكتشاف المقدرة [1] .

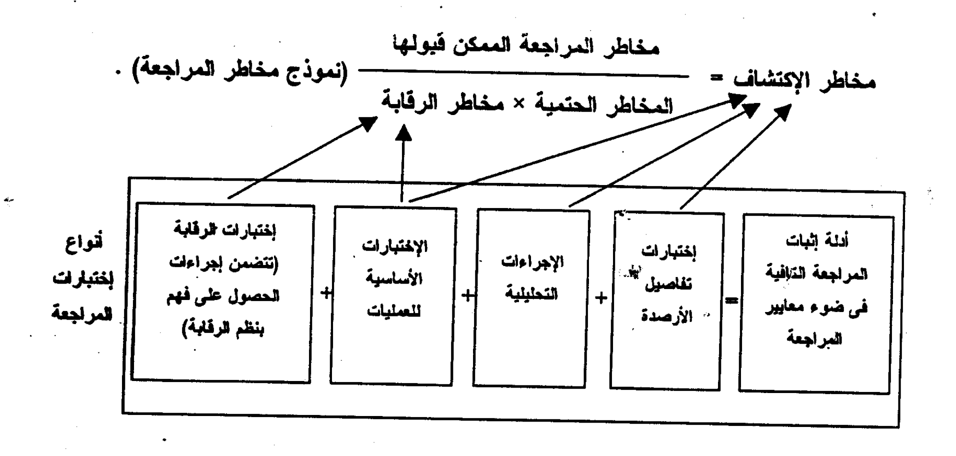
---

[1] لمزيد من التفاصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة عن الأخطاء والمخالفات بإستخدام نظرية الإختبار الإستراتيجية ، بحث داخلى للمؤلف .

شكل رقم (٢/٤)

أنواع إختبارات المراجعة ونموذج مخاطر المراجعة



١- إجراءات الحصول على فهم بنظام الرقابة وإختبارات الإلتزام بها

Procedures to Obtain an Understanding of Internal Control Tests of Controls

عـــادة ما يعتمد المراجع على منهجية وإجراءات معينة للحصول على فهم بـــنظم الرقابة الداخلية ، حيث يركز إهتمامه أساساً على كل من تصميم وتنفيذ جوانـــب تـــلك النظم ، والهدف من تلك الإجراءات الحصول على فهم وأدلة إثـــبات تدعـــم ذلك الفهم ، ولعل أبرز تلك الإجراءات تحديث وتقييم ممارسة المـــراجع السابقة على المنشأة ، الإستفسار من موظفى العميل ، قراءة كتيبات إستخدام النظام ، فحص المستندات والسجلات بالإضافة الى ملاحظة الأنشطة والعمليات التشغيلية للمنشأة .

ويتمثل الإستخدام الساسى لفهم المراجع للرقابة الداخلية فى تقدير مخاطر الـــرقابة لكل هدف من أهداف المراجعة على مستوى العمليات ، وكأمثلة على ذلك هدف الدقة للعمليات المالية للمبيعات فى مستوى منخفض ، وكذلك تقدير هـــدف الوجـــود فى مستوى متوسط . وسيقوم المراجع بتقدير مخاطر الرقابة الـــذى يعكس ذلك التقدير ، وعموماً يطلق على الإجراءات التى يتم إستخدامها للتوصل الى تلك الأدلة إختبارات الرقابة ، وتشمل عادة الإستفسار من الأفراد الملائميـــن لـــدى العميل ، فحص المستندات والسجلات والتقارير ، ملاحظة الأنشطة المرتبطة بالرقابة بالإضافة الى إعادة أداء الإجراءات لدى العميل .

ويوضـــح الجـــدول رقم (٢/٥) إختبار الرقابة الذى يمكن تنفيذه لإختبار فعاليتها .

جدول رقم (٥/٢)

إختبارات الرقابة

أنواع نظم الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة
– الموافقة على الإئتمان قبل إتمام الشحن.	– فحص الصفحة الخاصة بأوامر العميل لتحديد مدى وجود توقيعات للترخيص توضح الموافقة على الإئتمان (التوثيق).
– تدعيم المبيعات بمستندات شحن مصرح بها وأوامر عملاء تم الموافقة عليها ، ويتم إرفاق ذلك مع فاتورة المبيعات ذات النسختين .	– فحص عينة من فواتير المبيعات للتعرف على ما إذا كانت كل فاتورة قد تم تدعيمها بمرفقات تشمل مستند الشحن الموافق عليه وأمر العميل الموافق عليه (التوثيق).
– الفصل بين الواجبات عند إعداد الفواتير وتسجيل المبيعات والتعامل مع النقدية المحصلة .	– ملاحظة ما إذا كان الأفراد المسئولين عن التعامل مع النقدية لا يتحملون بمسئوليات محاسبية ، والإستفسار عن واجباتهم الأخرى (الإستفسار والملاحظة) .
– إستخدام قائمة مصدق عليها للأسعار فى تحديد سعر الوحدة المباعة .	– ملاحظة ما إذا كان يتم إستخدام قائمة الأسعار عند إعداد الفواتير مع مقارنة قائمة الأسعار بأسعار البيع الحالية (الملاحظة والتوثيق) .
– إصدار مستندات الشحن يومياً لإعداد الفواتير مع تحرير الفواتير فى اليوم التالى.	– ملاحظة ما إذا كانت مستندات الشحن يتم إصدارها يومياً لإعداد الفواتير وملاحظة متى يتم تحرير الفواتير (الملاحظة) .
– المحاسبة بشكل أسبوعى عن عدد مستندات الشحن وفاتورة البيع وتتبع ذلك فى يومية المبيعات .	– المحاسبة عن تسلسل فواتير البيع ومستندات الشحن مع تتبع كل منها فى يومية المبيعات (التوثيق وإعادة التشغيل) .
– تجميع مستندات الشحن فى ضوء الكميات التى تم شحنها يومياً .	– فحص عينة من مستندات الكميات التى تم شحنها يومياً ، وإعادة تجميع الكميات التى تم شحنها وتتبع الإجماليات ومطابقتها مع تقارير المدخلات (إعادة التشغيل) .
– إرسال البيانات للعملاء بالبريد شهرياً .	– ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال البيانات شهرياً بالبريد والإستفسار عن المسئول عن ذلك (الملاحظة والإستفسار) .
– فحص يومية المبيعات شهرياً للتعرف على منطقية الإجمالى ومقارنة ذلك مع دفتر الأستاذ العام فيما يتعلق بالمبيعات ومردودات المبيعات .	– إعادة تجميع يومية المبيعات شهرياً وتتبع الإجمالى فى دفتر الأستاذ العام (إعادة التشغيل) .

٢- إختبارات التحقق الأساسية للعمليات

Substantive Tests of Transactions

تمثل إختبارات التحقق الأساسية إجراءات مصممة لإختبار التحريف النقدى الذى يؤثر مباشرة على صحة أرصدة القوائم المالية . وغالباً ما يشار الى تلك التحريفات بإصطلاح مخالفات نقدية **Monetary Misstatements** وهى تعتبر مؤشر واضح على حدوث تحريف فى الحسابات ، وبصفة عامة توجد ثلاثة أنواع من إختبارات التحقق الأساسية : الإختبارات الأساسية للعمليات ، الإجراءات التحليلية وإختبارات تفاصيل الأرصدة .

تهدف الإختبارات الأساسية للعمليات فى تحديد مدى تحقق كافة أهداف المراجعة الستة المرتبطة بالعمليات المالية فى كل مجموعة من مجموعات العمليات المالية ، على سبيل المثال يؤدى المراجع الإختبارات الأساسية للعمليات لإختبار ما إذا كانت العمليات المالية المسجلة قد حدثت فعلاً ، وما إذا كانت العمليات المالية التى حدثت فعلاً قد تم تسجيلها ، كما يؤدى المراجع أيضاً تلك الإختبارات لتحديد ما إذا كانت العمليات المالية للمبيعات المسجلة قد تم تسجيلها بدقة ، وأنه قد تم تسجيلها فى الفترة الزمنية الملائمة ، وأنه قد تم تبويبها على نحو صحيح ، وتم تلخيصها وترحيلها الى دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ الفرعية على نحو صحيح . فإذا كان المراجع على ثقة من تسجيل العمليات المالية فى دفاتر اليومية على نحو صحيح وتم ترحيلها على نحو صحيح يمكن للمراجع أن يثق فى صحة الإجماليات بدفتر الأستاذ العام .

وعموما يمكن تنفيذ إختبارات الرقابة بشكل منفصل عن باقى الإختبارات الأخرى ، إلا أنه لإعتبارات الكفاءة يتم تنفيذها فى نفس الوقت الذى يتم فيه تنفيذ إختبارات التحقق الأساسية للعمليات المالية ، فعلى سبيل المثال تتضمن

اختبارات الرقابة التوثيق وإعادة التشغيل والتي عادة ما يتم تطبيقهما على نفس العمليات المالية التي يتم إختبارها للتعرف على مدى وجود تحريفات (أخطاء ومخالفات) بها ، وفي الواقع فإن إعادة التشغيل يوفر أدلة بشكل متزامن عن أنواع الرقابة ومدى الصحة للقيم النقدية .

٣- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures

بصفة عامة تشمل الإجراءات التحليلية المقارنة بين القيم المسجلة والنتائج المتوقعة التي يتوصل اليها المراجع ، وعادة ما يتضمن حساب النسب المالية بواسطة المراجع ومقارنتها مع النسب المالية الخاصة بالسنوات السابقة والبيانات الأخرى ذات الصلة .

وكما سبق الإشارة توجد أربعة أغراض لأداء تلك الإجراءات التحليلية ، هي فهم أنشطة العميل ، تقييم مدى قدرة العميل على الإستمرارية ، الإشارة الى وجود تحريفات محتملة بالقوائم المالية بالإضافة الى تخفيض إختبارات تفاصيل الأرصدة ، فتلك الأغراض لاسيما الأخيرين تساعد المراجع على تقدير مدى إختبارات المراجعة الأخرى . فإذا ما كانت الإجراءات التحليلية تشير الى وجود تحريفات محتملة ، فإنه يتعين إجراء فحص متعمق ، ومثال ذلك وجود تغيير غير متوقع في النسبة المئوية لمجمل الربح في السنة الحالية عن نظيرها في السنة السابقة ، ومن ثم يجب أن يتم إجراء إختبارات أخرى لتحديد مدى وجود تحريفات في المبيعات أو تكلفة البضاعة المباعة مما أدى الى حدوث التغيير ، ومن جهة أخرى إذا لم يوجد فروق جوهرية عند إستخدامه الإجراءات التحليلية وقام المراجع بإستنتاج عدم حدوث تلك الإختلافات من ثم يمكن تخفيض الإختبارات الأخرى ، وعموماً تشير

ايضـــاحات معايـــر المـــراجعة الى أن الإجراءات التحليلية يمكن استخدامها كاختبارات تحقق أساسية .

٤- إختبارات تفاصيل الأرصدة Tests of Details of Balances

تركـــز إختـــبارات تفاصيل الارصدة على الأرصدة النهائية بدفتر الأستاذ العـــام الخاصـــة بكـــل من حسابات الميزانية وقائمة الدخل ، إلا أن التركيز الأساسى فى معظم إختبارات تفاصيل الأرصدة يتمثل فى الميزانية العمومية ، ومـــن أمثـــلة ذلـــك المصادقة على أرصدة العميل الخاصة بحسابات المدينين والفحـــص المـــادى لـــلمخزون بالإضـــافة الى فحص قوائم البائعين الخاصة بحسابات الدائنين . تعتبر تلك الإختبارات الخاصة بالأرصدة النهائية ضرورية حيث أنه عادة ما يتم الحصول على تلك الأدلة من مصدر مستقل حيادى عن العميل وبالتالى يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير .

ويوجـــد لإختبارات تفاصيل الأرصدة هدف يتمثل فى التعرف على مدى صـــحة القيم النقدية للحسابات ، وبالتالى تعد تلك الإختبارات إجراءات تحقق أساسية ، على سبيل المثال تمثل إختبار المصادقات الخاصة بالتحريفات النقدية إختبارات تحقق أساسية ، وبالمثل يعد جرد المخزون والنقدية إختبارات تحقق أساسية أيضاً .

٢/٦ العلاقة بين الإختبارات وبين أدلة الإثبات فى المراجعة
Relationship Between Tests and Evidence

يتم التوصل لأنواع محددة من أدلة الإثبات بواسطة كل نوع من إختبارات المـــراجعة الخمسة ويشير الجدول رقم (٢/٦) الذى يوضح العلاقة بين أنواع الإختبارات وأدلة الإثبات الى ما يلى :-

أ – تتضـــمن إجـــراءات الحصول على تفهم نظم الرقابة الداخلية وإختبارات الـــرقابة فقــط الملاحظة والتوثيق والإستفسار وإعادة التشغيل ، فى حين تتضـــمن الإختبارات الأساسية للعمليات الأنواع الثلاثة الأخيرة فقط من الأدلة .

ب– يـــتم الحصول على أنواع أكثر من الأدلة عند إستخدام إختبارات تفاصيل الأرصدة مقارنة مع أى نوع أخر من الإختبارات يتم إستخدامه ، وتشتمل إختبارات التفاصيل فقط على المصادقات والفحص المادى .

جـــــ– يـــتم القيام بالإستفسار من العميل من خلال أوامر أى نوع من أنواع الإختبارات .

ء – يـــتم إستخدام التوثيق وإعادة التشغيل فى كل أنواع الإختبارات فيما عدا الإجراءات التحليلية .

هـــ– تعتبر الإجراءات التحليلية أقل الأنواع من حيث التكلفة للسهولة النسبية فى التوصـــل للعمـــليات الحســـابية وإجـــراء المقارنات . كما يتم تنفيذ إختـــبارات الـــرقابة أيضاً بتكلفة منخفضة لأن المراجع يقوم بالإستفسار والملاحظة وفحص أمور مثل التوقيع على المستندات ، وعادة يمكن تنفيذ إختـــبارات الـــرقابة عـــلى عدد كبير من العناصر فى وقت قليل . وتعد إختبارات تفاصيل الأرصدة دائماً أكثر أنواع الإختبارات تكلفة ، حيث يعد إرســـال المصـــادقات وجـــرد الأصول أمراً مكلفاً ، وبسبب ذلك يحاول المراجعون دائماً تخطيط عملية المراجعة بالشكل الذى يؤدى الى تخفيض إستخدامها .

جدول رقم (٢/٦)

العلاقة بين أنواع الإختبارات وأنواع الأدلة

نوع الإختبار	الفحص المادى	المصادقات	التوثيق	الملاحظة	الإستفسار	إعادة التشغيل	الإجراءات التحليلية
- إجـــراءات الحصول على فهم نظم الرقابة الداخلية .			√	√	√	√	
- إختبارات الرقابة .			√	√	√	√	
- الإختبارات الأساسية للعمليات المالية .			√		√	√	
- الإجراءات التحليلية .					√		√
- إختبارات تفاصيل الأرصدة .	√	√	√		√	√	

٢/٦/٧ العلاقة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية

يتعين التعرف على الفرق بين طبيعة كل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية ، ويتمثل الإستثناء عند إختبار الرقابة فى الإشارة إلى إحتمال وجود أخطاء أو مخالفات تؤثر فى القيمة النقدية لعناصر القوائم المالية وهو ما يشار إليه بإنحرافات إختبار الرقابة Control Test Deviation فى حين يتمثل الإستثناء فى إختبارات التحقق الأساسية فى التحريفات بالقوائم المالية . وتعتبر إنحرافات إختبارات الرقابة جوهرية فقط فى حالة وقوعها بشكل متكرر يجعل المراجع يعـــتقد بوجـــود تحريفات نقدية كبيرة فى القوائم المالية ، وعندئذ يتعين تنفيذ الإختبارات الأساسية لتحديد ما إذا كانت التحريفات النقدية قد وقعت فعلاً .

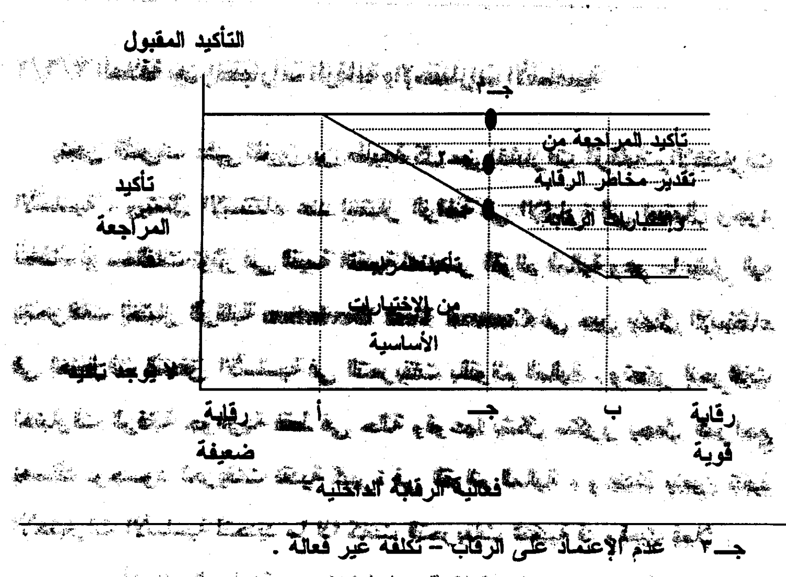
ويجب أن تتم الموازنة بين إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية حيث يـــتخذ المـــراجع قراره خلال مرحلة تخطيط المراجعة عن ما إذا كان سيقدر

مخاطـــر الرقابة بأقل من الحد الأقصى ، ويجب تنفيذ إختبارات الرقابة لتحديد مــا إذا كـــان يمكن تدعيم مخاطر الرقابة المقدرة ، وإذا كان الأمر كذلك يتم زيـــادة مخاطـــر الإكتشاف المخططة فى نموذج مخاطر المراجعة ، وبالتالى يمكـــن تخفيض الإختبارات الأساسية المخططة ، ويوضح الشكل رقم (٢/٧) العلاقة بين الإختبارات الأساسية وتقدير مخاطر الرقابة بما فى ذلك إختبارات الرقابة عند مستويات متنوعة من فعالية الرقابة الداخلية .

شكل رقم (٢/٧)

تأكيد المراجعة من الإختبارات الأساسية وإختبارات الرقابة

عند مستويات مختلفة من فعالية الرقابة الداخلية



جـ٣ عدم الإعتماد على الرقابة – تكلفة غير فعالة .

جـ٢ إعتماد محدود على الرقابة .

جـ١ الحد الأقصى للإعتماد على الرقابة .

ويتضـــح مـــن ذلك الشكل أن الجزء المظلل يعبر عن الحد الأقصى من التأكيد الذى يمكن التوصل اليه من تقدير مخاطر الرقابة وإختبارات الرقابة ، فعـــلى ســـبيل المـــثال عند أى نقطة الى يسار النقطة (أ) قيم تقدير مخاطر الرقابة بحد أقصى حيث يرى المراجع عدم فعالية الرقابة الداخلية ، وعند أى نقطـــة الى يمين النقطة (ب) لا يحدث أى تخفيض إضافى فى مخاطر الرقابة لأن مكتب المحاسبة القانونى قد حدد الأدنى المسموح به عن مخاطر الرقابة .

وبعد أن يحدد المراجع مدى فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل ، يكون من الملائم أن يتم إختيار أى نقطة داخل الجزء المظلل فى الشكل السابق رقم (٢/٧) بما يتفق مع مخاطر الرقابة المقدرة الذى يسعى المراجع لتدعيمه .

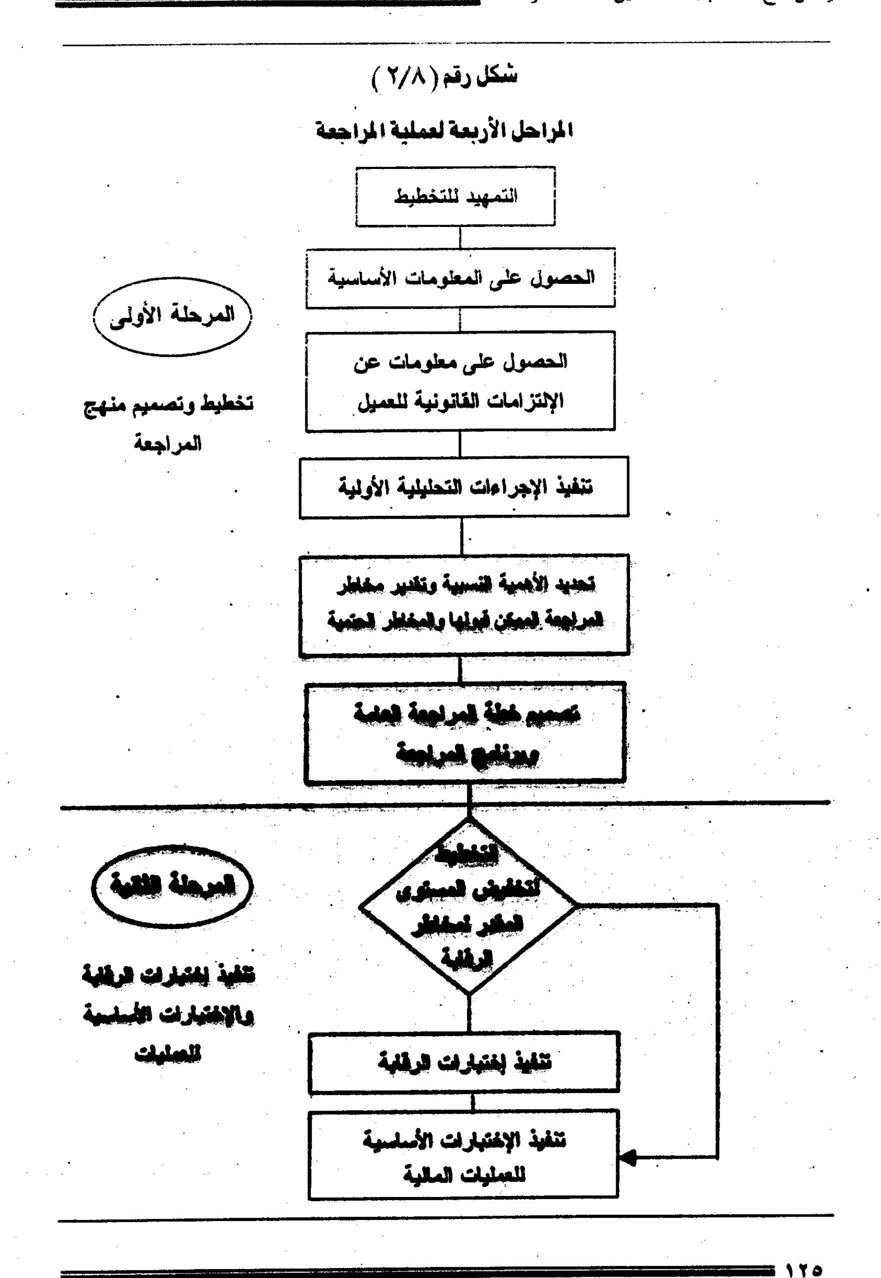
٢/٦/٣ توقيت إختبارات المراجعة فى كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة

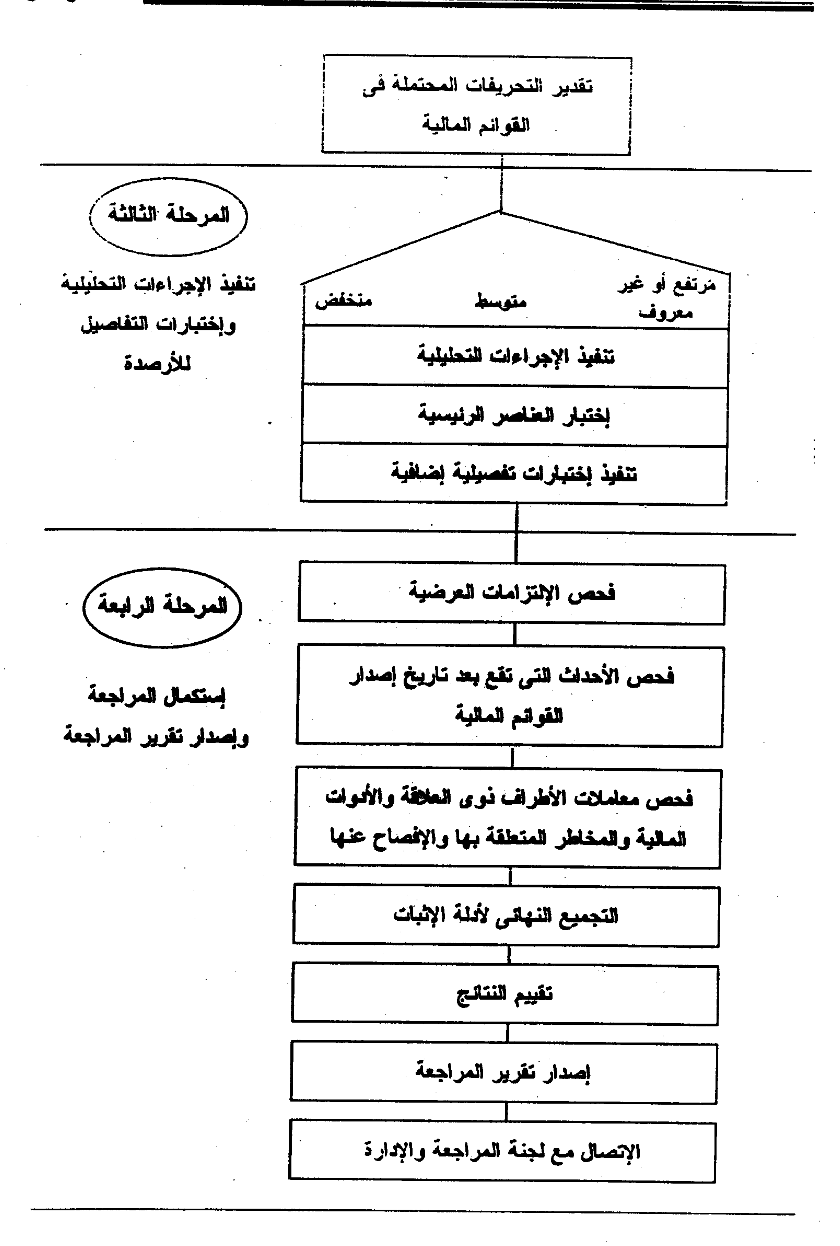
هـــناك أربعـــة مراحل رئيسية لإجراء عملية المراجعة هى (١) تخطيط وتصـــميم منهج المراجعة ، (٢) تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، (٣) تنفيذ الإجراءات التحليلية وإختبارات تفاصيل الأرصدة ، (٤) إستكمال المراجعة وإصدار التقرير .

يوضح الشكل رقم (٢/٨) المراحل الأربعة لعملية المراجعة .

شكل رقم (٢/٨)

المراحل الأربعة لعملية المراجعة





تقدير التحريفات المحتملة فى القوائم المالية
المرحلة الثالثة
تنفيذ الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل للأرصدة
مرتفع أو غير معروف
متوسط
منخفض
تنفيذ الإجراءات التحليلية
إختبار العناصر الرئيسية
تنفيذ إختبارات تفصيلية إضافية
المرحلة الرابعة
إستكمال المراجعة وإصدار تقرير المراجعة
فحص الإلتزامات العرضية
فحص الأحداث التى تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية
فحص معاملات الأطراف ذوى العلاقة والأدوات المالية والمخاطر المتعلقة بها والإفصاح عنها
التجميع النهائى لأدلة الإثبات
تقييم النتائج
إصدار تقرير المراجعة
الإتصال مع لجنة المراجعة والإدارة

ويوضح الجدول رقم (٢/٩) أنـــه يمكـــن تنفيذ إختبارات المراجعة على النحو التالى :-

١- يمكـــن تـــنفيذ الإجراءات التحليلية قبل وبعد تاريخ الميزانية . ونظراً لتكلفتها المنخفضة من المتعارف عليه أن يتم استخدامها عندما يكون ذلـــك مناسباً ، ويتم تنفيذها على نحو متكرر فى بدايات المراجعة من خلال بيانات أولية كوسيلة للتخطيط وتوجيه باقى الإختبارات الأخرى لجوانـــب محددة . إلا أن الفائدة الكبرى التى تنتج من حساب النسب الماليـــة وإجـــراء المقارنات تنتج بعد إنتهاء العميل من إعداد القوائم الماليـــة ، ومـــثالياً يـــتم تنفيذ تلك الإجراءات التحليلية قبل إختبارات تفاصيل الأرصدة ، ويمكن أيضاً إستخدامها كجزء منها وخلال مرحلة إتمام المراجعة .

٢- تتمـــثل إختـــبارات تفاصيل الأرصدة فى أخر الإختبارات ، وقد يتم تـــنفيذها فى بعـــض حالات المراجعة بعد تاريخ الميزانية ، وعندما يـــرغب العميـــل فى إصـــدار القوائم المالية بشكل سريع بعد تاريخ الميزانية يتم تنفيذ إختبارات التفاصيل والتى تستغرق وقتاً طويلاً فى تواريخ فترية قبل إنتهاء السنة المالية مع تنفيذ بعض العمل الإضافى لـــربط مـــا تم قبل تاريخ الميزانية بالأرصدة فى نهاية السنة المالية . وعـــادة ما لا يتم أداء تلك الإختبارات ما لم تتسم نظم الرقابة الداخلية بالفعالية .

جدول رقم (٩/٢)

توقيت إختبارات المراجعة

المرحلة الأولى	تخطيط وتصميم منهج المراجعة ، تحديث فهم الرقابة الداخلية ، تحديث برنامج المراجعة ، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية .	٣٠-٨-٢٠٠٢
المرحلة الثانية	تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للتسعة أشهر الأولى من السنة المالية .	٣٠-٩-٢٠٠٢
المرحلة الثالثة	مصادقة المدينين ، ملاحظة جرد المخزون	٣١-١٠-٢٠٠٢
	جرد النقدية ، تنفيذ إختبارات الفترة الزمنية ، طلب مصادقات أخرى .	٣١-١٢-٢٠٠٢
	تنفيذ الإجراءات التحليلية ، إستكمال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، وإستكمال معظم إختبارات تفاصيل الأرصدة .	٧-١-٢٠٠٣ إقفال الدفاتر
المرحلة الرابعة	تلخيص النتائج ، فحص الإلتزامات العرضية – فحص الأحداث التى تقع بعد تاريخ إصدار الميزانية ، فحص معاملات الأطراف ذوى العلاقة والأدوات المالية ومخاطرها والإفصاح عنها، التجميع النهائى للأدلة بما فى ذلك الإجراءات التحليلية والإنتهاء من المراجعة .	٨-٣-٢٠٠٣
	إصدار تقرير المراجعة .	١٥-٣-٢٠٠٣

الفصل الثالث

مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

الفصل الثالث

مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات

Auditing the Revenues and Collection Cycle

الأهداف التعليمية Learning Objectives

٣/١ أهمية فهم المراجع سياسات المنشأة فى الإعتراف بالإيراد .

٣/٢ طبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات وأنواع إختباراتها .

٣/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات .

٣/٤ نظم الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات .

٣/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمتحصلات .

٣/٦ أهداف المراجعة المرتبطة بحسابات دورة الإيرادات والمتحصلات ومنهجية إختبارها .

٣/٧ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية على حسابات دورة المبيعات والمتحصلات .

٣/٨ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات المدينين .

٣/٩ إجراءات المصادقة على أرصدة حسابات المدينين .

٣/١٠ مراجعة الحسابات الأخرى للمدينين .

٣/١١ تقييم نتائج مراجعة حسابات المدينين والحسابات المرتبطة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- دليل المراجعة الصادر من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين - مراجعة الإيرادات فى صناعات معينة .
- النشرة المحاسبية رقم (١٠١) الصادرة من هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بعنوان الإعتراف بالإيراد فى القوائم المالية .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان عناصر القوائم المالية .
- إيضاح معايير المحاسبة المالية القسم رقم (٥٧) بعنوان إفصاحات الأطراف ذوى العلاقة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١١) بعنوان التخطيط والإشراف.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- ايضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .

- إيضـــاح معايير المراحعة القسم رقم (٣٢٢) بعنوان دراسة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضـــاح معاييـــر المـــراجعة القســـم رقم (٣٢٦) بعنوان أدلة إثبات المراجعة .
- إيضـــاح معاييـــر المـــراجعة القســـم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضـــاح معاييـــر المـــراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية إعداد المصادقات.
- إيضـــاح معاييـــر المـــراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .

٣/١ أهمية فهم المراجع سياسات المنشأة فى الإعتراف بالإيراد

The Importance of Auditor's Understanding of an Entity's Revenue Recognition Policies

يعتبر فهم دراسة عملية الإعتراف بالإيراد أمراً رئيسياً عند مراجعة دورة الإيـرادات ، حيـث يجـب أن يتم الإعتراف بالإيراد وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها حتى يمكن للمراجع إصدار تقرير غير متحفظ . تتكون عملية توليد الإيراد بصفة عامة من عملية بيع أحد المنتجات أو تأدية أحد الخدمات ، وقـد تم تعريف الإيراد وفقاً لقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان عناصر القوائم المالية **Elements of Financial Statements** على النحو التالى :-

" التدفقات الداخلة أو الزيادات الأخرى فى أصول أحد المنشآت أو تسوية إلتزاماتها (أو مزيج من كل منهما) الناتجة من بيع البضائع المنتجة أو تقديم الخدمـات أو الأنشـطة الأخـرى التى تشكل الأعمال الرئيسية أو المحورية للمنشأة " .

يـتم قياس الإيرادات بالقيمة العادلة لتبادل السلع وتقديم الخدمات . بوجه عام تقوم المنشأة بإستلام نقدية أو تطالب بتحصيل نقدية نتيجة السلع المباعة أو الخدمات المؤداه . وعادة ما يشار الى مطالبات تحصيل النقدية بتغيير حسابات المدينين التجارية **Trade Accounts Receivable** .

وتتطـلب قائمـة مفـاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) الصادرة من مجلس معاييـر المحاسبة المالية بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمـال أنه قبل أن يتم الإعتراف بالإيراد (وتسجيلها) يجب أن يتم تحقيقها وإكتسابها . ويتم تحقيق الإيراد **Realized Revenue** عندما يتم تبادل المنتج أو

الخدمـــة مقـــابل نقدية أو وعد بدفع نقدية أو إمكانية تحويل أصول أخرى الى نقدية ، بينما يتم إكتساب الإيراد **Earned Revenue** عندما تقوم المنشأة بإتمام عمـــلية الإكتســـاب بشكل أساسي والتى تعنى بوجه عام أن يكون قد تم تسليم المنتج أو تقديم الخدمة .

وقـــد قدمـــت النشـــرة المحاسبية الصادرة من هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية المعايير التالية للإعتراف بالإيراد هى :-

١- أن يكون هناك دليل إثبات مقنع للإتفاق .

٢- أن يكون قد حدث تسليم المنتج أو تقديم الخدمة .

٣- أن يكون السعر محدداً من البائع للمشترى أو يكون قابل للتحديد .

٤- أن يتم ضمان إمكانية التحصيل بشكل معقول .

أن عمـــلية الإعـــتراف بالإيـــراد مازالت تمثل مخاطر مراجعة جوهرية لـــلمراجعين ويـــؤدى الى مشـــكلات بخصوص سلامة عملية إعداد التقارير المالية.

بالنســـبة لمعظـــم المنشأة فإن عملية الإعتراف بالإيراد تحدث خلال فترة قصـــيرة مـــن الزمن إلا أنه فى بعض لاصناعات على سبيل المثال صناعة المقـــاولات أو الدفـــاع فقد يتم إمتداد عملية الإعتراف بالإيراد خلال فترة من السنوات .

تؤثـــر سياسات المنشأة للإعتراف بالإيراد على كيف يتم تشغيل ومعالجة العمـــليات وكيـــف يـــتم المحاسبة عنها فى القوائم المالية . ولذلك يتعين على المـــراجع أن يـــتفهم سياســـات المنشأة فى الإعتراف بالإيراد من أجل أن يتم مراجعة عملية أو دورة الإيراد .

٣/٢ طبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات وأنواع إختباراتها

The Nature and Types of Tests for Revenue and Collection Cycle

تشـــمل دورة الإيــرادات والمتحصــلات القرارات والعمليات التشغيلية الخاصـــة بتحويل ملكية البضائع والخدمات الى العملاء بعد أن تصبح متاحة للـبيع ، وتـبدأ تـلك الدورة من العميل وتنتهى بتحويل المواد والخدمات الى المدينين وفى النهاية الى النقدية .

وبصفة عامة تتضمن تلك الدورة خمسة عمليات مالية هى :-

- المبيعات (نقداً أو على الأجل) .
- تحصيل النقدية .
- مردودات ومسموحات المبيعات .
- شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل .
- مصروف الديون المعدومة .

وباسـتثناء عمـليات المبيعات النقدية يتم إدراج قيمة كل عملية مالية فى حسـابين مـن حسـابات الميزانية هما حسابات المدينين أو مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

ويتمـثل الهـدف العـام مـن مـراجعة دورة الإيـرادات (المبيعات) والمتحصلات النقدية فى تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات ذات الصلة بتلك الدورة قد تم عرضها بما يتفق مع المعايير المحاسبية .

وفى معظـم الأحـوال يقوم المراجعون بتنفيذ مراجعة تلك الدورة بشكل مسـتقل عن مراجعة باقى الدورات الأخرى ، ويمكن دمجها مع باقى أجزاء

عمـلية المـراجعة عـند إستكمال عملية جمع أدلة الإثبات بإستخدام التقدير الشخصى للمراجعين .

ويتم إستخدام أنواع إختبارات المراجعة على نحو مكثف عند مراجعة تلك الدورة ، حيث يتم إستخدام إختبارات الرقابة بصفة أساسية لإختبار مدى فاعلية الـرقابة الداخلية على العمليات الخمس للدورة ، كما يتم إستخدام الإختبارات الأساسـية للعمليات المالية لإختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية بالإضافة إلى إختبار القيم النقدية لنفس العمليات الخمس ، ويتم إستخدام الإجراءات التحليلية لإختبار العلاقات بين أرصدة الحسابات بالدورة فيما بينها وأيضاً بالمقارنة مع الأرصدة فى الأعوام السابقة ، أما إختبارات تفاصيل الأرصدة فيتم إستخدامها للـتحقق مـن الأرصدة الختامية للحسابات وبصفة خاصة أرصدة المدينين . يوضـح الشـكل رقم (٣/١) إطار عام أنواع إختبارات المراجعة الأربعة فى دورة المبيعات والمتحصلات .

٣/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات

The Functions Documents and Records for Sales and Collections Cycle

عـند فهـم الـرقابة الداخـلية لدورة الإيرادات والمتحصلات يتضح أن الحسابات التى تتأثر بتلك الدورة هى :-

١- حسابات المبيعات **Sales** .

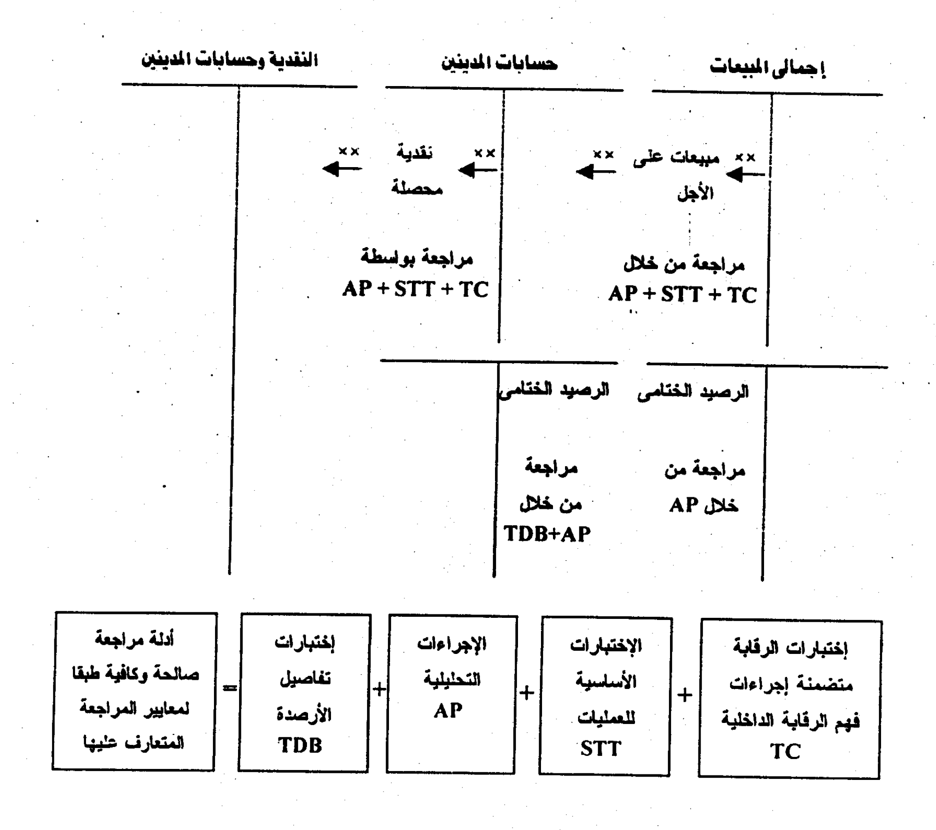
٢- حسابات المدينين **Trade Accounts Receivable** .

٣- حسابات النقدية بالصندوق والبنك **Cash in Hand and Bank** .

٤- حسـابات مردودات ومسموحـات المبيعـات **Sales Returns and Allowances** .

شكل رقم (٣/١)

إطار عام لأنواع إختبارات المراجعة فى دورة المبيعات والتحصيل



٥- حســـابات مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها Allowances for Uncollectible Accounts .

٦- حسابات مصروف الديون المعدومة Bad Debt Expense .

وتتمـــثل وظائف المنشأة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية التى يجب أن يتم أدائها داخل المنشأة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية فى الوظائف الثمانى التالية (موضحاً بها أهم المستندات التى تمثل مسار عملية المراجعة) :-

١- تشغيل أوامر العملاء Processing Customer Orders

حيث يمثل طلب العميل للبضاعة نقطة البداية للدورة ككل . كما يمثل من وجهـــة النظر القانونية عرضاً لشراء البضائع بشروط محددة ، وعادة ما ينتج عن إستلام أمر العميل أمراً فورياً للبيع .

يمثل أمر العميل Customer Order طلب العميل للسلعة ، فى حين يمثل أمر البيع Sales Order مستند لوصف وكمية المعلومات المرتبطة بالبضائع التى طلبها العميل ، وهو يستخدم لتوضيح الموافقة على الإئتمان والتصريح بالشحن.

٢- منح الإئتمان Granting Credit

يجـــب أن يتم الموافقة على الإئتمان قبل أن يتم شحن البضائع عن طريق أشـــخاص لديهـــم ســـلطة الموافقة على البيع على الأجل للعميل ، حيث يقوم الشخص المصرح له بالموافقة على الإئتمان بالتأشير على أوامر البيع ويكون ذلك بمثابة موافقة على شحن البضائع .

٣- شحن البضائع Shipping Goods

عادة ما يتم الإعتراف بإيرادات المبيعات عندما يتم شحن البضائع ، ويتم إعداد مستند الشحن **Shipping Document** لبدء شحن البضائع حيث يتم خلاله وصف السلع وتحديد الكمية التى يتم شحنها وباقى المعلومات الأخرى المناسبة، وعادة يتم إرسال مستند الشحن الأصلى للعميل والإحتفاظ بصورة أو أكثر ، ويتم استخدام ذلك المستند كمؤشر لإرسال الفاتورة للعميل ، ويمثل مستند بوليصة الشحن **Bill of Lading** كأحد مستندات الشحن عقداً مكتوباً بين الناقل والبائع لتسليم وشحن البضائع .

٤- إرسال الفواتير الى العملاء وتسجيل المبيعات

Billing Customers and Recording

يتم إبلاغ العميل بالقيمة المستحقة للبضائع عن طريق إرسال فاتورة بقيمتها ، وتمثل فاتورة البيع **Sales Invoice** مستند يشمل وصف وكمية البضائع المباعة والسعر بما فى ذلك قيمة الشحن والتأمين والشروط وباقى المعلومات الأخرى . وتوضح الفاتورة أيضاً التاريخ الذى يستحق فيه سداد قيمة البضائع.

ويتم تسجيل العمليات المالية للمبيعات بدفتر يومية المبيعات **Sales Journal** حيث يتم فيه توضيح إجمالى المبيعات حسب التبويب المختلف مثل خطوط الإنتاج والمدينين ، وقد تشمل أيضاً العمليات المالية لمردودات ومسموحات المبيعات .

وقد يتم تلخيص المبيعات عن الفترة عن طريق إستخراج مستند عن طريق الحاسب الإلكترونى يطلق عليه تقرير ملخص المبيعات **Summary Scaler**

Report حيــث تتضــمن معلومات تحليلية عن المكونات الرئيسية مثل رجل البيع ، المنتج والمنطقة .

كما يتم تسجيل المبيعات الفردية والنقدية المحصلة ومردودات ومسموحات المبيعات لكل عميل عادة فى دفتر أستاذ مساعد المدينين أو ما يعرف بالملف الرئيسى للمدينين Account Receivable Master File حيث يوضح أيضاً رصيد حســاب كــل عميــل ، ويجب أن يتساوى إجمالى أرصدة الحسابات الفردية بالملف الرئيسى مع إجمالى أرصدة المدينين بالأستاذ العام .

وعادة ما يتم إعداد ميزان مراجعة للمدينين Accounts Receivable Trial Balances وهــو يمثل قائمة بالقيم المستحقة عن كل عميل فى تاريخ محدد ، فهــو يمثل ميزان مراجعة زمنى يظهر أعمار مكونات أرصدة كل عميل فى تاريخ التقرير .

كما يتم عادة إعداد قوائم شهرية Monthly Statements يتم إرسالها الى كــل عميل بهدف توضيح الرصيد الإفتتاحى للمدين ، وقيم وتاريخ كل عملية بيــع . والمدفوعــات الــنقدية الــتى يتم إستلامها ومذكرات الإئتمان التى تم إصــدارها والرصــيد الختامى المستحق . بصفة عامة يمثل ذلك المستند فى جوهره جزءاً من الملف الرئيسى للمدينين .

٥- تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة

Processing and Recording Cash Receipts

ترتــبط الوظــائف الأربعة السابقة بعمليات المبيعات ، وتتضمن وظيفة تشغيل وتسجيل النقدية المحصلة الإستلام والإيداع وتسجيل النقدية .

ويتم إعداد أسعار تحويل Remittance Advice كمستند يتم إرفاقه مع فاتورة البيع التى يتم إرسالها الى العميل ويمكن رد تلك الأسعار مع الدفع النقدى الى

البائع ، ويتم إستخدامه عادة لتوضيح اسم العميل ، رقم فاتورة البيع ، قيمة الفاتورة عند إستلام المدفوعات ، ويتم إستخدام أسعار التحويل للسماح بإيداع النقدية فوراً أو لتحسين الرقابة على حماية الأصول .

وغالباً ما يتم إعداد قائمة مسبقة للنقدية المحصلة Prelisting Cash Receipt (بواسطة شخص مستقل ليس له حق التعامل مع النقدية ، كما أنه ليس عليه مسئولية تسجيل المبيعات أو المدينين) عند إستلام النقدية ، حيث تستخدم للتحقق من ما إذا كانت النقدية المحصلة قد تم تسجيلها وإيداعها بالقيمة الصحيحة وفى التوقيت المناسب .

ويتم تسجيل النقدية المحصلة فى دفتر يومية المقبوضات النقدية Cash Receipt Journal ويتم من خلالها التعرف على إجمالى النقدية المستلمة ، والقيمة الإجمالية للإئتمان على المدينين نتيجة المبيعات الآجلة ، والخصم التجارى والخصم المسموح به بالإضافة الى باقى أنواع حسابات المدينين الأخرى .

٦- تشغيل وتسجيل مردودات ومسموحات المبيعات

Processing and Recording Sales Returns and Allowances

يمكن للبائع أن يقبل رد البضائع أو تخفيض قيمة الدين على العميل فى حالة عدم رضاء العميل عن تلك البضائع ، حيث تقوم الشركة بإعداد تقرير إستلام عن البضائع المرتدة مع ردها للمخزون .

ويتم عادة إعداد مذكرة إئتمان Credit Memo للمردودات والمسموحات وهو يعبر عن مستند يعبر عن التخفيض فى القيمة المستحقة على العميل نتيجة رد البضائع أو منح المسموحات الى العميل ، وهو يأخذ نفس شكل فاتورة البيع .

كما يتم تسجيل ذلك فى دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات Sales Returns and Allowances Journal وهو يــؤدى نفس وظيفة دفتر يومية المبيعات (وقد تقوم عديد من الشركات بتسجيل تلك العمليات بيومية المبيعات بدلا من تخصيص يومية منفصلة لها) .

٧- شطب حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل

Charging off Uncollectible Accounts Receivable

قــد يقــوم بعض العملاء بعدم سداد الفواتير الخاصة بهم ، وعندما تصل الشــركة الى نــتيجة مؤداها عدم إمكانية تحصيل حسابات المدينين ، من ثم يــتعين شــطبها وإعدامها ، ويحدث ذلك عادة بعد إعلان إفلاس العميل أو أن القيمة قد تم تحويلها الى وكالة معينة للتحصيل ، ويتطلب الأمر محاسبياً أن يتم تسوية تلك الحسابات غير القابلة للتحصيل بشكل ملائم .

ويــتعين التوقيع على نموذج معين للتصريح بإعتبار أن حسابات المدينين غير قابلة للتحصيل Uncollectible Account Authorization Form عن طريق أشخاص لهم سلطة التصريح بذلك .

٨- إعداد مخصص للديون المعدومة Providing for Bad Debts

يجــب أن يتم تكوين مخصصات ديون مشكوك فى تحصيلها بشكل كافى بحيــث تســتوعب قيمــة مــبيعات الفترة الحالية التى لن تتمكن الشركة من تحصــيلها مستقبلا ، وتمثل تلك المخصصات فى معظم الشركات قيمة متبقية تنتج من تسوية الإدارة فى نهاية الفترة للقيمة المسموح بها من الحسابات غير القابلة للتحصيل .

٣/٤ الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات

The Controls of Sales and Collections Cycle

تتمثل مهمة المراجع فى التوصل لفهم الرقابة الداخلية فى إكتشاف مدى تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية مع توثيق المعلومات التى تم الحصول عليها بطريقة مفيدة ، وتتمثل أهم تلك الإجراءات فى الآتى :-

- تحديث وتقييم خبرة المراجع السابقة على المنشأة .
- الإستفسار من أفراد العميل .
- قراءة أدلة النظم والسياسات المقررة .
- فحص المستندات والدفاتر .
- ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالمنشأة .

ولتوثيق فهم الرقابة الداخلية يعتمد المراجع إما على خرائط التدفق ، وقوائم الإستقصاء بالإضافة للوصف النظرى المكتوب . يوضح الشكل رقم (٣/٢) جانباً من قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات ، وروعى فى تصميمها التعامل مع ستة أهداف للمراجعة تتعلق بالعمليات المالية.

وبصفة عامة تتميز أنشطة الرقابة الرئيسية **Key Controls** بالخصائص التالية :

١- الترخيص الملائم :-

توجد ثلاثة أمور تمثل محور إهتمام المراجع هى :-

- توافر ترخيص ملائم للإئتمان قبل إتمام البيع .
- شحن البضائع بعد أن يتم توفير الترخيص الملائم .
- الترخيص بالأسعار متضمنة كافة الشروط الأساسية وأسعار الشحن والخصم .

الشكل رقم (٣/٢)

قائمة إستقصاء جزئية للرقابة الداخلية على المبيعات

العميل .... تاريخ المراجعة / / المراجع ......

تاريخ الإنتهاء / / الفاحص ......

الهدف (والسؤال)	الإجابة			ملاحظات
	نعم	لا	غ ط	
أ – إرسال المبيعات المسجلة الى عملاء حقيقيين :				
١- هـل تم تدعيم المبيعات المسجلة بواسطة مستندات شـحن مرخص بها وطلبات من العميل تم الموافقة عليها ؟	√			قام المراجع بفحص المستندات الأساسية بواسـطة رئيـس الشركة
٢- هـل تمـت الموافقة على الإئتمان الممنوح للعميل بواسطة شخص مسئول ؟	√			
٣- هـل يجـب إسـتخدام أوامـر شحن سابقة الترقيم ومطبوعة سابقاً لأى سلع يتم إرسالها لنماذج الشركة؟				
ب- المبيعات التى حدثت فعلاً تم تسجيلها :				
١- هل يوجد سجل للبضاعة التى يتم شحنها ؟	√			
٢- هـل يتم مراقبة مستند الشحن بالشكل الذى يتم من خلاله التأكد من إرسال فواتير البيع ؟	√			توجد فواتير سابقة الترقيم ولكن لم يتم تحديد شخص يكون مسئولاً عنها .
٣- هـل يوجد ترقيم مسبق لمستندات الشحن مع تحديد للمسئول عنها ؟	√			
٤- هـل يوجـد تـرقيم مسبق لفواتير البيع مع تحديد المسئول عنها ؟	√			يجب إجراءه إختبارات أساسية إضافية .
ج- تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التى تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح.				
١- هـل يـتم إجـراء مقارنـة مستقلة بين الكمية فى مسـتندات الشحن وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح ؟				تـم ذلـك بواسطة المـراجع ومراقبة رئيس الشركة .

٢- هـل يـتم إجـراء مقارنـة مستقلة بين الكمية فى مستندات الشحن والكمية فى فواتير المبيعات ؟	√			
٣- هل تم إستخدام قائمة الأسعار المرخص بها ؟	√			
٤- هل يتم إرسال قوائم شهرية للعملاء ؟	√			
ء – تم تبويب العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم				
١- هـل توجـد مقارنة مستقلة بين المبيعات المسجلة ودليل الحسابات ؟			√	
د- تسجيل المبيعات فى التاريخ الصحيح				
١- هـل توجـد مقارنـة مستقلة بين تواريخ مستندات الشحن وتواريخ التسجيل ؟		√		يوجد ضعف فى النظام ويجب أداء إختبارات أساسية إضافية .
و – تم إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم فى الملفات الرئيسية وتم تلخيصها على نحو ملائم				
١- هـل تم تجميع يومية المبيعات بشكل حيادى وتتبع أثـر العمليات المالية بالأستاذ العام وطباعة الملف الرئيسى ؟		√		تـم إختبار منطقية ذلـك عـن طريق رئيس الشركة .
٢- هـل توجد مقارنة بين أسماء العملاء فى مستندات الشـحن وأسمائهم فى دفتر الأستاذ العام والأسماء المطبوعة من خلال الملف الرئيسى ؟	√			قام المراجع بذلك .

٢- المستندات والسجلات الملائمة :-

يتعين وجود إجراءات كافية لبدء وتشغيل وتسجيل العمليات المالية ، على سبيل المثال إعداد صورة متعددة من فواتير البيع مسلسلة الأرقام حيث :-

- تستخدم صورة للموافقة على الإئتمان .
- وتستخدم صورة ثابتة للترخيص بالشحن .
- وتستخدم صورة لتسجيل عدد الوحدات التى يتم شحنها .
- كما يتم إرفاق الأصل الى العملاء لسدادها .

٣- إستخدام المستندات مسلسلة الأرقام :-

يـتعين إستخدام مستندات سابقة الترقيم بهدف منع عدم إعداد الفاتورة أو عـدم تسـجيل المـبيعات أو مـنع إعداد الفاتورة وتسجيل المبيعات بصورة مزدوجة .

٤- إرسال قوائم شهرية بالبريد :-

يتم إرسال قوائم شهرية عن طريق شخص لا يتم تحميله بمسئولية التعامل مع النقدية أو إعداد دفاتر المبيعات وأستاذ المدينين .

ويـتم توجيه كافة الإختلافات بشأن الرصيد فى الحساب الى شخص يتم تعييـنه رسمياً ولا يكون له مسئولية التعامل مع النقدية أو تسجيل المبيعات أو المدينين .

٥- إتباع إجراءات التحقق الداخلى :-

يعـد إستخدام أفراد مستقلين لفحص تشغيل وتسجيل العمليات المالية أمراً أساسياً لتحقيق كافة أهداف المراجعة ، من أمثلة ذلك :-

- المحاسبة عن تتابع أرقام المستندات المسلسلة الأرقام .

- فحص دقة إعداد المستندات .
- فحص التقارير عن العناصر غير العادية أو غير الصحيحة .

٦- الإجراءات الرئيسية لفصل بين الواجبات Key Segregation of Duties

لعل أحد أكثر إجراءات الرقابة الداخلية أهمية فى أى نظام محاسبى هو الفصل الملائم بين الواجبات . وهذا الأمر يعتبر هاماً لاسيما فى دورة الإيرادات والمتحصلات لمنع الأنواع المختلفة للتحريفات سواء المتعمدة أو غير المتعمدة . ولذلك فإن الأفراد المسئولين عن وظائف إدخال الأمر ومنح الإئتمان والشحن أو إعداد الفواتير يجب ألا يكون لهم الحق فى التعامل مع سجلات حسابات المدينين والأستاذ العام أو أى أنشطة لمتحصلات النقدية . وإذا ما تم إستخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل مكثف فى دورة الإيرادات ، يتعين أن يكون هناك فصل ملائم للواجبات فى إدارة تكنولوجيا المعلومات . يتضمن الجدول رقم (٣/٣) بعض من الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات لدورة الإيرادات بالإضافة الى أمثلة من الأخطاء أو الغش المحتمل الذى قد ينتج من التعارضات فى الواجبات والمسئوليات .

كما يوضح الجدول رقم (٣/٤) الفصل الملائم بين الواجبات المرتبطة بوظائف الإيرادات الفردية من خلال الأقسام المتعددة التى تعالج عمليات الإيرادات .

جدول رقم (٣/٣)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

فى دورة الإيرادات والأخطاء والغش المحتمل

الفصل بين الواجبات	الأخطاء أو الغش المحتمل الناتج من التعارض فى الواجبات
١- يجب أن يتم فصل وظيفة الإئتمان عن وظيفة إعداد الفواتير .	- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولا عن منح الإئتمان الى العميل كما أن لديه المقدرة على إعداد الفواتير وإرسالها للعملاء ، فسوف يكون من الممكن أن يتم البيع الى عملاء لا يستحقون منح إئتمان مما يمكن أن يترتب عليه حدوث ديون معدومة .
٢- يجب أن يتم فصل وظيفة الشحن عن وظيفة إعداد الفواتير .	- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن شحن البضائع ، وهو أيضاً مسئولاً عن وظيفة إعداد الفواتير فمن الممكن أن يتم عمل شحنات غير مرخص بها أو تغيير الإجراءات العادية لإعداد الفواتير ، وهذا يمكن أن يرتب عليه وجود عمليات بيع غير مسجلة أو حدوث سرقة للبضائع .
٣- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة التعامل مع حسابات المدينين عن وظيفة إمساك الأستاذ العام .	- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن سجلات حسابات المدينين وأيضاً دفتر الأستاذ العام ، فمن الممكن أن يقوم ذلك الشخص أن يخفى شحنات غير مرخص بها، وهذا قد يترتب عليه وجود عمليات مبيعات غير مسجلة أو سرقة للبضائع .
٤- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة المتحصلات النقدية عن وظيفة سجلات حسابات المدينين .	- إذا كان هناك شخصاً واحداً له الحق فى التعامل مع سجلات المتحصلات النقدية وحسابات المدينين ، فمن الممكن أن يتم تغطية النقدية التى يتم إختلاسها أو النقص فى النقدية فى السجلات المحاسبية ، وهذا يمكن أن يترتب عليه سرقة فى نقدية المنشأة .

جدول رقم (٣/٤)

الفصل بين الواجبات عن وظائف الإيرادات وحسابات المدينين حسب القسم

وظائف الإيرادات وحسابات المدينين	القســم					
	إدخال الأمر	الإئتمان	الشحن	حسابات المدينين	المتحصلات النقدية	تكنولوجيا المعلومات
١- إستلام وإعداد أمر العميل .	×					
٢- الموافقة على الإئتمان .		×				
٣- شحن البضائع للعميل وإستكمال مستند الشحن .			×			
٤- إعداد فاتورة العميل .				×		×
٥- تحديث سجلات حسابات المدينين بالمبيعات .				×		×
٦- إستلام إشعارات تحويلات العميل .					×	
٧- تحديث حسابات المدينين بإشعارات تحويلات العميل .				×		×
٨- إعداد ميزان مراجعة حسابات المدينين ذوى الأعمار .				×		×

٣/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمتحصلات

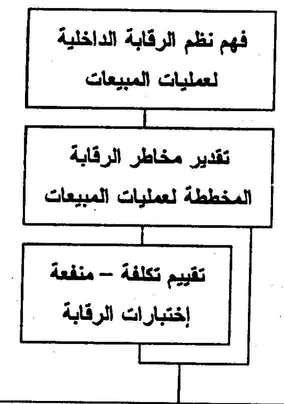
Tests of Control and Substantive Tests of Transaction of Sales and Collection Cycle

يوضح الشكل رقم (٣/٥) منهجية التوصل الى فهم الرقابة الداخلية وإختبارات الرقابة بالإضافة الى الإختبارات الأساسية للعمليات فى دورة الإيرادات (المبيعات) والمتحصلات وحسابات المدينين على النحو التالى :-

شكل رقم (٣/٥)

منهجية تصميم إختبارات الرقابة

والإختبارات الأساسية للعمليات المالية



ما هية إجراءات المراجعة الملائمة	تصميم إختبارات الرقابة وإختبارات التحقق الأساسية لعمليات المبيعات لتحقيق أهداف المراجعة الخاصة بالعمليات
تحديد حجم العينة	
تحديد العناصر التى سيتم إختبارها	
توقيت أداء الإختبارات	

١ – فهم الرقابة الداخلية لعمليات المبيعات والمتحصلات

يتمثل المنهج النمطى لفهم الرقابة الداخلية لتلك الدورة باستخدام خرائط التدفق وإعداد قوائم الإستقصاء للرقابة الداخلية وتنفيذ التشغيل الرئيسى لعمليات المبيعات والمتحصلات والحسابات ذات الصلة .

يوضح الشكل رقم (٣/٦) خريطة تدفق للمبيعات والمتحصلات .

٢– تقدير مخاطر الرقابة المخططة للمبيعات

Assess Planned Control Risk - Sales

فى ضوء المعلومات التى حصل عليها المراجع من فهمه لنظم الرقابة الداخلية ، يقوم بتقدير مخاطر الرقابة عن طريق إتباع أربع خطوات هى :–

١– تحديد إطار عمل تقدير مخاطر الرقابة :–

يتمثل ذلك الإطار فى مصفوفة مخاطر الرقابة للمبيعات والمتحصلات النقدية والتى يوضحها الشكلين رقمى (٣/٧) ، (٣/٨) .

٢– التعرف على أنواع الرقابة الرئيسية **Key Controls** وأوجه القصور فى الرقابة الداخلية للمبيعات [1] .

٣– ربط أنواع الرقابة وأوجه القصور مع الأهداف .

٤– تقدير مخاطر الرقابة لكل هدف عن طريق تقييم أنواع الرقابة وأوجه القصور لكل هدف ، وتؤثر تلك الخطوة على قرارات المراجعة فيما يتعلق بإختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية .

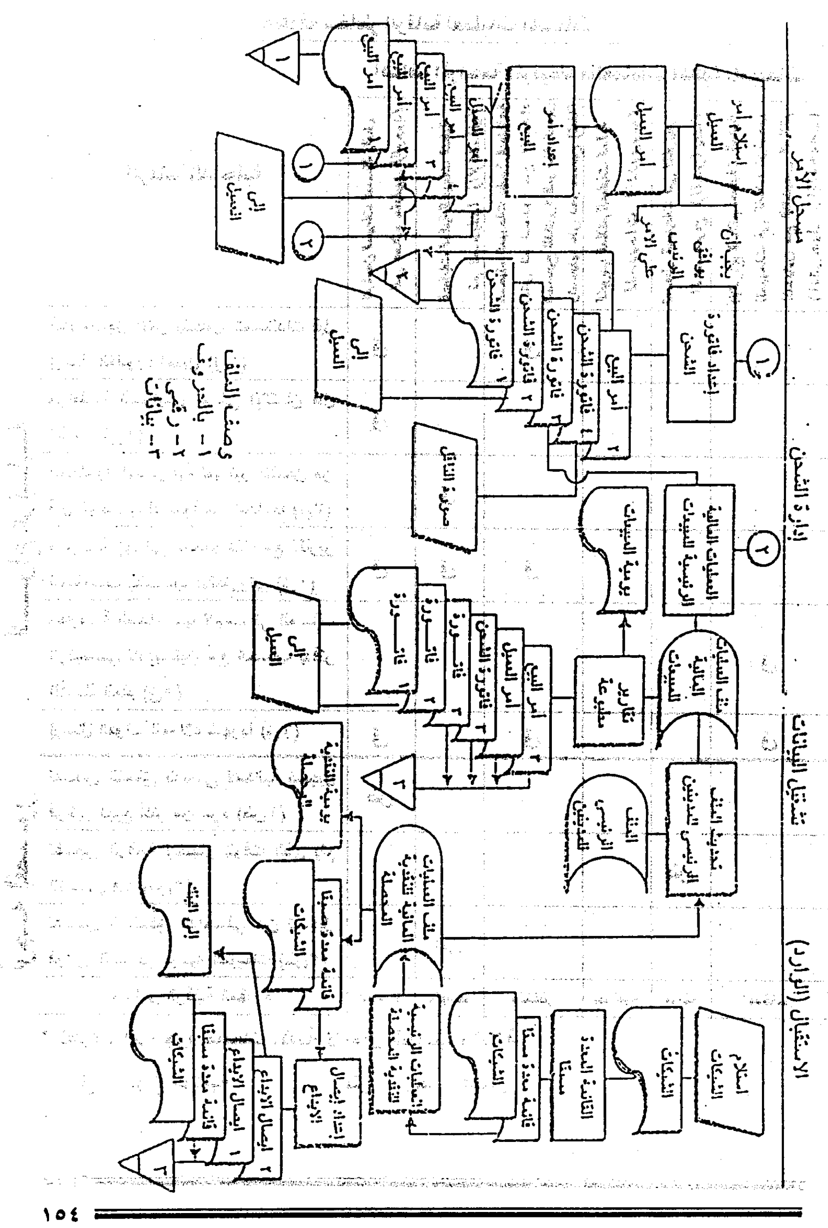
---

[1] لمزيد من التفاصيل حول أنشطة الرقابة الرئيسية للمبيعات وأوجه القصور بها يراجع :–

– د . أمين السيد أحمد لطفى ، مراجعة نظم الرقابة الداخلية ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة – الكتاب السابع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٣ .

الشكل رقم (٣/٦)

خريطة التدفق للمبيعات والمتحصلات النقدية



الشكل رقم (٣/٧)

مصفوفة مخاطر الرقابة لعمليات المبيعات

الرقابة الداخلية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات: تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل الى عملاء حقيقيين (الوجود)	العمليات المتعلقة بالمبيعات الفعلية تم تسجيلها (الاكتمال)	تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة للعميل وتسجيلها على نحو صحيح (الدقة)	التبويب الملائم للعمليات المالية (التبويب)	تسجيل المبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت)	الإدراج الملائم لعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيسي للمدينين مع التلخيص الملائم (الترحيل والتلخيص)
قيام مسجل الأمر بفحص المستندات قبل إرسال الفاتورة لعميل (ق١)	ق		ق			
موافقة الرئيس على الإئتمان قبل الشحن (ق٢)	ق					
المحاسبة الأسبوعية لفواتير الشحن من قبل المحاسب للتحقق من إعدادها (ق٣)		ق				
مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكترونى (ق٤)	ق	ق	ق			
مقارنة المحاسب لإجمالى الملف الرئيسى للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق٥)						ق
إرسال القوائم للعملاء شهريا (ق٦)	ق		ق			ق
نقص التحقق الداخلى لإمكانية تسجيل فواتير البيع أكثر من مرة (ض١)	ض					
نقص الرقابة لإختبار الوقت الذى يتم التسجيل فيه (ض٢)					ض	
نقص التحقق الداخلى عن تسجيل فواتير البيع فى يومية المبيعات (ض٣)		ض				
مخاطر الرقابة المقدرة	متوسطا	متوسطا	منخفض	منخفضه	مرتفع	منخفض

* نظرا لعدم وجود مبيعات نقدية لا يمثل التبويب مشكلة .

ق = نوع الرقابة ض = وجه القصور

الشكل رقم (٣/٨)

مصفوفة مخاطر الرقابة لعمليات المتحصلات النقدية

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية للمبيعات

الرقابة الداخلية	تسجيل النقدية المحصلة للأصول التي تم إستلامها فعلاً بواسطة الشركة (الوجود)	النقدية التي تم إستلامها سجلت في يومية النقدية المحصلة (الإكتمال)	إيداع النقدية التي تم إستلامها بالقيمة التي تم إستلامها (الدقة)	التبويب الملائم للعمليات المالية النقدية المحصلة (التبويب)	تسجيل النقدية المحصلة في التاريخ الصحيح (التوقيت)	الإدراج الملائم للنقدية المحصلة في الملف الرئيسي للمدينين وتلخيصها على نحو ملائم (الترحيل والتلخيص)
تسوية المحاسب لحساب البنك (ق١)	ق		ق			
طباعة الشيكات بتوقيع مقيد (ق٢)		ق				
إرسال القوائم للعملاء شهرياً (ق٣)		ق	ق			
مقارنة إجمالى المجموعات مع تقارير الملخصات بالحاسب الإلكترونى (ق٤)	ق	ق	ق			
يقوم المحاسب بمقارنة إجمالى الملف الرئيسى للمدينين مع الحساب بدفتر الأستاذ العام (ق٥)						ق
عدم إستخدام قائمة معدة مسبقاً للتحقق من تسجيل النقدية المحصلة (ض١)		ض				
يقوم المسئول عن حجرة الإستقبال بالتعامل مع النقدية بعد إتمام عملية التحصيل (ض٢)		ض				
يكون لمشغل البيانات إمكانية التعامل مع النقدية المحصلة والإحتفاظ بدفاتر المدينين (ض٣)		ض				
عدم إيداع النقدية المحصلة يومياً (ض٤)					ض	
نقص التحقق الداخلى لتبويب النقدية المحصلة (ض٥)				ض		
مخاطر الرقابة المقدرة	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	منخفض

ق = نوع الرقابة ض = وجه القصور

٣- تقييم تكلفة – منفعة إختبار الرقابة

Evaluate Cost – Benfit of Testing Controls

في ضـــوء معرفة المراجعة لأنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور بها وتقديـــر مخاطـــر الرقابة ، يقوم بتقرير ما إذا كان سيتم تخفيض الإختبارات الأساســـية بشكل كافي لتبرير تكلفة إختبارات الرقابة ، ويتم إتخاذ ذلك القرار قبل الإنتهاء من المصفوفة .

٤- تصميم إختبارات الرقابة على المبيعات والإختبارات الأساسية

Design Tests of Controls for Sales

يهـــدف المراجع من تصميم إختبار الرقابة بهدف التخطيط للإعتماد عليه في تخفيض مخاطر الرقابة ، وتصميم برامج مراجعة لتحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية .

ويـــتم تصـــميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لدورة المبيعات والمتحصلات حسب علاقتها بأهداف المراجعة وأنواع الرقابة على النحو التالي :

	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	الإختبار الأساسي للعمليات
١- هدف الوجود :			
أ- عمليات المبيعات :			
أنه تم شحن المبيعات المسجلة بالفعل الى عملاء حقيقيين .	١- تدعيم تسجيل المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر عملاء معتمدة .	١- فحص صورة فواتير المبيعات المدعمة لفواتير الشحن وأوامر العملاء .	١- فحص يومية المبيعات والأستاذ العام ودفاتر الأستاذ الفرعية للمدينين أو ميزان المراجعة الخاص بالعناصر الكبيرة أو غير العادية .

	٢- الترخيص بالإئتمان قبل إتمام الشحن .	٢- فحص أوامر العميل للتحقق من الموافقة على الإئتمان .	٢- تتبع القيود في يومية المبيعات الى أوامر البيع وفواتير البيع ومستندات الشحن .
	٣- وجود فواتير بيع مسلسلة الأرقام تم المحاسبة الملائمة عنها .	٣- المحاسبة عن التتابع الفعلى لأرقام فواتير البيع .	٣- تتبع مستندات الشحن الى إدراج البضاعة التى تم شحنها فى سجلات المخزون .
	٤- قبول أرقام العملاء الموجودة بملفات البيانات فى الحاسب عند الإدخال .	٤- فحص مخرجات العمليات المالية التى رفضها الحاسب لعدم وجود أرقام خاصة بالعملاء .	٤- تتبع قيود الإئتمان بالأستاذ الفرعى للمدينين مع المصدر الموجود .
	٥- إرسال قوائم شهرية للعملاء مع إجراء متابعة عن الشكاوى التى يتم إستلامها عن طريق أشخاص مستقلين .	٥- التحقق من ما إذا كان قد تم إرسال القوائم بالبريد مع فحص ملفات العملاء الخاصة بها.	
ب- النقدية المحصلة :			
تسجيل النقدية المحصلة التى تم إستلامها فعلاً بواسطة الشركة .	١- الفصل بين الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل فى الدفاتر .	١- ملاحظة الفصل بين الواجبات .	١- فحص يومية المقبوضات النقدية ودفتر الأستاذ العام وحسابات الأستاذ الفرعية أو ميزان المراجعة للقيم الكبيرة أو غير العادية .
	٢- التسوية المستقلة لحسابات البنك .	٢- ملاحظة المطابقة والتسوية المستقلة لحسابات البنك .	

	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبار الرقابة	الإختبار الأساسى للعمليات
٢- هدف الإكتمال :			
أ - عمليات المبيعات :			
التحقق من إتمام تسجيل العمليات المالية للمبيعات الفعلية .	- الترقيم المسبق لمستندات الشحن والمحاسبة عنها .	- المحاسبة عن التتابع الحقيقى لأرقام مستندات الشحن . - المحاسبة عن التتابع الحقيقى لأرقام فواتير البيع .	- تتبع مستندات الشحن الى فواتير المبيعات والقيد فى يومية المبيعات ودفاتر الأستاذ الفرعية للمدينين .
ب- تحصيل النقدية :			
أن النقدية التى تم إستلامها سجلت فى يومية المقبوضات النقدية .	١- الفصل بين الواجبات بين التعامل مع النقدية والتسجيل بالدفاتر .	١- المناقشة مع الأفراد والملاحظة .	١- التتبع من التحويلات أو القائمة المعدة مسبقاً الى يومية المقبوضات النقدية.
	٢- إستخدام إشعارات التحويل أو قائمة النقدية المعدة مسبقاً .	٢- المحاسبة عن التتابع الرقمى أو فحص القائمة المعدة مسبقاً .	
	٣- التوقيع الفورى على الشيكات الواردة .	٣- ملاحظة التوقيع الفورى على الشيكات الواردة .	
	٤- التحقق الداخلى من تسجيل النقدية المحصلة .	٤- فحص التأشير بما يفيد التحقق الداخلى.	
	٥- القوائم الشهرية العادية المرسلة للعملاء .	٥- ملاحظة ما إذا تم إرسال القوائم الشهرية للعملاء .	

	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبار التحقق الأساسي للعمليات
٣- هدف الدقة :			
أ- عمليات المبيعات :			
تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التى تم شحنها مع الإعداد الصحيح للفاتورة المرسلة الى العميل وتسجيلها وتسجيلها على نحو صحيح .	١- الترخيص الملائم بالسعر والشروط وسعر الشحن والخصومات .	١- فحص صورة فواتير البيع للتعرف على وجود ترخيص ملائم .	١- إعادة حساب المعلومات فى فواتير البيع .
	٢- التحقق الداخلى من إعداد الفاتورة .	٢- فحص تأشيرة الترخيص الداخلى .	٢- تتبع القيود فى يومية المبيعات الى فواتير البيع .
	٣- إدخال سعر وحدة البيع الموافقة عليه الى الحاسب وإستخدامه فى كافة عمليات البيع .	٣- فحص مخرجات الحاسب الخاصة بسعر الوحدة المباعة للتحقق من أنه تم الموافقة عليه .	٣- تتبع التفاصيل فى فواتير البيع الى مستندات الشحن ، قائمة السعر الموافق عليها وأوامر العملاء .
	٤- مقارنة الكمية الإجمالية مع تقارير الملخصات بالحاسب.	٤- فحص ملف الكمية الإجمالية للتعرف على توقيعات محل الرقابة على البيانات مع مقارنة الإجمالى مع تقارير الملخصات .	
ب- النقدية المحصلة :			
إيداع وتسجيل النقدية المستلمة بالقيم التى تم إستلامها.	١- نفس ما تم للهدف السابق .	١- نفس ما تم للهدف السابق .	١- إثبات إستلام النقدية.

	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبار التحقق الأساسى للعمليات
	٢- الموافقة على الخصم النقدى .	٣- فحص إشعارات التحويل للتعرف على الموافقة الملائمة .	٣- فحص إشعارات التحويل وفواتير البيع لتحديد ما إذا كان الخصم المسموح به يتفق مع سياسة الشركة.
	٣- مقارنة إجمالى الكميات مع تقارير الملخصات بالحاسب.	٣- فحص ملف إجمالى الكميات للتعرف على توقيعات محل مراقبة البيانات ومقارنة الإجمالى لتقارير الملخصات .	

	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبار التحقق الأساسى للعمليات
٤- هدف التبويب :			
أ- عمليات المبيعات :			
تم التبويب الملائم للعمليات المالية للمبيعات .	١- إستخدام دليل حسابات ملائم .	١- فحص مدى ملائمة دليل الحسابات .	١- فحص المستندات التى تؤيد العمليات المالية للمبيعات للتعرف على مدى ملائمة التبويب .
	٢- الفحص والتحقق الداخلى .	٢- فحص تأشيرة التحقق الداخلى على المستندات .	
ب- تحصيل النقدية :			
التبويب الملائم للنقدية المحصلة .	١- إستخدام دليل ملائم للحسابات .	١- فحص دليل الحسابات .	١- فحص المستندات لتى تدعم التبويب الملائم للنقدية المحصلة .
	٢- الفحص والتحقق الداخلى .	٢- فحص التأشير بما يفيد التحقق الداخلى.	

	أنواع الرقابة	إختبار الرقابة	إختبارات التحقق الأساسية للعمليات
٥ – هدف التوقيت :			
أ – عمليات المبيعات :			
تسجيل عمليات المبيعات فى الوقت الصحيح .	١- إتباع إجراءات لإعداد الفواتير وتسجيل المبيعات يومياً فى وقت قريب من حدوث البيع . ٢- التحقق الداخلى .	١- فحص مستندات البضاعة التى لم يعد عنها فواتير شحن والمبيعات التى لم يتم تسجيلها . ٢- فحص تأشيرة التحقق الداخلى على المستندات .	١- مقارنة تواريخ العمليات المالية للمبيعات مع تواريخ دفاتر الشحن .
ب– تحصيل النقدية :			
تسجيل النقدية المحصلة فى التاريخ الصحيح .	١- الإجراءات الخاصة بالتسجيل اليومى للنقدية المحصلة .	١- ملاحظة عدم تسجيل النقدية المحصلة فى أى فترة زمنية .	١- مقارنة تواريخ الإيداعات مع التواريخ فى يومية المقبوضات النقدية والقائمة المعدة مسبقاً للنقدية المحصلة .
	٢- التحقق الداخلى .	٢- فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلى .	

	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة	إختبارات التحقق الأساسية على العمليات
٦- هدف الترحيل والتلخيص :			
أ - عمليات المبيعات :			
الإدراج الملائم لعمليات المبيعات فى دفتر أستاذ فرعى المدينين مع التلخيص الملائم .	١- إرسال القوائم المعتادة شهرياً للعملاء .	١- ملاحظة ما إذا كان قد تم إرسال القوائم للعملاء بالبريد .	١- جمع اليوميات والتتبع الى دفتر الأستاذ ودفاتر الأستاذ الفرعية للمدينين .
	٢- التحقق الداخلى من محتوى دفاتر الأستاذ الفرعية للمدينين .	٢- فحص تأشيرة التحقق الداخلى .	
	٣- مقارنة دفاتر الأستاذ الفرعية مع الرصيد بدفتر الأستاذ.		
ب- تحصيل النقدية :			
الإدراج الملائم للنقدية فى دفاتر أستاذ المدينين الفرعية وتلخيصها على نحو ملائم .	١- إرسال القوائم الشهرية المعتادة للعملاء .	١- ملاحظة ما إذا كان يتم إرسال القوائم بالبريد .	١- جمع دفاتر اليومية وتتبع الترحيل الى دفتر الأستاذ والملف الرئيسى للمدينين .
	٢- التحقق الداخلى لمحتويات الملف الرئيسى للمدينين .	٢- فحص التأشير الخاص بالتحقق الداخلى .	
	٣- مقارنة الملف الرئيسى للمدينين أو إجمالى ميزان المراجعة مع رصيد دفتر الأستاذ العام .	٣- فحص التوقيعات فى حساب دفتر الأستاذ للتأكد من إجراء المقارنة .	

٣/٦ أهداف المراجعة المرتبطة بحسابات دورة المبيعات والمتحصلات ومنهجية إختيار تفاصيلها

Audit Objectives and Tests of Details for Sales and Collections Cycle

تتمثل أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بكافة أرصدة الحسابات والتى تتعلق بنحو مماثل بأرصدة حسابات المدينين فيما يأتى :-

١ - هدف الإرتباط بين التفاصيل :

بمعنى التحقق من إتفاق أرصدة حسابات المدينين فى ميزان المراجعة الزمنى مع القيم بالملف الرئيسى المرتبط بها ، وأن إجمالى قيمتها قد تم جمعها بشكل صحيح وتتفق مع رصيدها بالأستاذ العام .

٢ - هدف الوجود Existence

التحقق من أن أرصدة حسابات المدينين التى تم تسجيلها موجودة فعلاً .

٣ - هدف الإكتمال Completeness

بمعنى أن أرصدة المدينين الموجودة فعلاً قد تم إدراجها .

٤ - هدف الدقة Accuracy

التحقق من دقة أرصدة حسابات المدينين .

٥ - هدف التبويب Classification

أنه قد تم تبويب أرصدة حسابات المدينين على نحو ملائم .

٦ - هدف الفاصل الزمنى Cutoff

التحقق من صحة الفاصل الزمنى لأرصدة حسابات المدينين .

٧ - القيمة القابلة للتحقق Realizable Value

أن يتم إدراج أرصدة حسابات المدينين بالقيمة القابلة للتحقق .

٨- الحقوق Rights

يوجد حقوق لشركة العميل على أرصدة حسابات المدينين .

٩- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

تم العرض والإفصاح عن أرصدة حسابات المدينين على نحو ملائم .

لاشك أن تحديد إختبارات التفاصيل الملائمة للتوصل الى أدلة عن أرصدة حسابات المدينين أمراً معقداً ، حيث يجب أن يتم ذلك على أساس الهدف من الإختيار وفى ضوء التعليمات المؤثرة على قرارات تجميع أدلة الإثبات ، وبغرض مساعدة المراجع على إدارة عملية إتخاذ قرار تحديد إختبارات تفاصيل أرصدة المدينين الملائمة ، يقوم المراجعون عادة بإستخدام قائمة تخطيط أدلة الإثبات التى يوضحها الشكل رقم (٣/٩) .

وبإستخدام العوامل الموضحة بالصفوف يقوم المراجع بتقدير مخاطر الإكتشاف المخططة Planned Detection Risks لأرصدة المدينين ووفقاً للهدف، وفيما يلى شرح موجز لمنهجية تصميم إختبارات تفاصيل أرصدة المدينين .

١- تحديد الأهمية النسبية وتقدير مخاطر المراجعة والمخاطر الحتمية لأرصدة المدينين

Setting Materiality and Assess Audit Risk and Inherent Risk

يقوم المراجع بتحديد الأهمية النسبية من خلال تقديره الأولى للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل ، وتخصيص ذلك الحكم الأولى على كل حساب رئيسى بالميزانية بما فى ذلك حسابات المدينين ، ويشار الى ذلك التخصيص بتحديد التحريف المقبول Tolerable Misstatement .

ويتم تقدير مخاطر المراجعة المقبولة للقوائم المالية ككل ، ولا يتم توزيعه عادة على مختلف الحسابات أو الأهداف ، ويظهر الشكل رقم (٣/٩) أن هناك مخاطر مراجعة ممكن قبولها مرتفعة لكل هدف والذى يمكن أن يسمح

بمخاطـــر إكتشـــاف مخططة مرتفعة لحسابات المدينين مقارنة بوجود مخاطر مراجعة منخفضة ممكن قبولها .

الشكل رقم (٣/٩)

قائمة تخطيط الأدلة لتحديد الإختبارات التفصيلية لأرصدة المدينين

	الإرتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
مخاطر المراجعة الممكن قبولها	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع	مرتفع
المخاطر الحتمية	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض
مخاطر الرقابة – المبيعات	منخفض	متوسط	متوسط	مرتفع	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
مخاطر الرقابة – النقدية المحصلة	متوسط	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
مخاطــر الرقابة- أنـــواع الـــرقابة الإضافية	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	منخفض	منخفض
الإختـــــبارات الأساسية للعمليات – المبيعات	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإختـــــبارات الأساسية للعمليات – النقدية المحصلة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
الإجـــــراءات التحليلية	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج جيدة	نتائج غير مقبولة	غير قابل للتطبيق	غير قابل للتطبيق
مخاطر الإكتشاف المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	مرتفع	متوسط	مرتفع	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع
أدلـــة المـــراجعة المخططة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض

شكل رقم (٣/١٠)

العلاقة بين أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية

وأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لدورة المبيعات والمتحصلات

العملية المالية	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات المدينين								
		الإرتباط بين التفصيلات	الوجود	الإكتمال	الدقة	التبويب	الفاصل الزمني	القيمة القابلة للتحقق	الحقوق	العرض والإفصاح
المبيعات	الوجود		×							
	الإكتمال			×						
	الدقة				×					
	التبويب					×				
	التوقيت						×			
	الترحيل والتلخيص	×								
المتحصلات النقدية	الوجود		×							
	الإكتمال			×						
	الدقة				×					
	التبويب					×				
	التوقيت						×			
	الترحيل والتلخيص	×								

٣- تصميم وتنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات

Design and Perform Tests of Control and Substantive Tests of Transaction

تحـــدد نــتائج إختــبارات الرقابة ما إذا كان يجب تعديل مخاطر الرقابة المقــدرة للمــبيعات والمتحصلات النقدية ، كما يتم إستخدام نتائج الإختبارات الأساســية لــتحديد المدى الذى يتحقق عنده مخاطر الإكتشاف المخططة لكل هدف مراجعة مرتبط بأرصدة المدينين .

وتظهــر قائمـــة الأدلة المخططة الموضحة بالشكل رقم (٣/٩) الصفوف الــثلاثة المرتبطة بمخاطر الرقابة والصفين المرتبطين بالإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمبيعات والمتحصلات النقدية .

٤- تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية

Design and Perform Analytical Procedures

يــتم تــنفيذ معظم الإجراءات التحليلية بعد تاريخ إعداد الميزانية ، إلا أن تــنفيذها يتم قبل أداء الإختبارات التفصيلية للأرصدة . حيث لا توجد إضافات كــبيرة للإستنتاجات التى يتوصل اليها المراجع إذا ما تم تنفيذ تلك الإجراءات التحليلية مثل تسجيل العميل لكافة العمليات المالية .

ويــتم إدراج إســتنتاجات المــراجع للإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات فى الصف الثالث من أسفل قائمة تخطيط الأدلة بالشــكل رقــم (٣/٩) .

٥- تصميم الإختبارات التفصيلية فى حسابات المدينين

Design Tests of Details of Accounts Receivable

يــتوقف تحديــد نطـــاق الإختــبارات التفصيلية للأرصدة على العوامل الموضــحة بقائمة تخطيط الأدلة بالشكل رقم (٣/٩) حيث يظهر الصف الثانى

من أسفل مخاطر الإكتشاف المخططة لكل هدف من أهداف المراجعة لأرصدة حسابات المدينين ويجب على المراجع إتخاذ قرار للتوصل الى تقدير مخاطر الإكتشـــاف المخططة لكل هدف . ويتم ذلك عن طريق دمج الإستنتاجات التى تــم التوصـــل اليهـــا ويعتـــبر دمج تلك العوامل التى تحدد مخاطر الإكتشاف المحططة أمراً معقداً ، حيث يتم قياس كل عامل وتخصيص الوزن الملائم له بناء على التقدير الشخصى للمراجع بالإضافة الى وجود علاقة وثيقة بين كل عامل ومخاطر الإكتشاف المخططة ، ويظهر الصف الأخير من الشكل رقــم (٣/٩) أدلـــة المـــراجعة المخططـــة للإختبارات التفصيلية لأرصدة حسابات المدينين لكل هدف .

ومـــن خلال تحديد كل من أدلة المراجعة الملائمة وحجم العينة والعناصر التى سيتم إختيارها بالإضافة الى توقيت الإجراءات يتم تنفيذ إستنتاج المراجع بشـــأن مـــا إذا كـــانت أدلة المراجعة المخططة لهدف معين تعتبر مرتفعة أو متوسطة أو منخفضة [١] .

٣/٧ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية

Design and Perform Analytical Procedures

ولاشـــك أن الإجـــراءات التحليـــلية تعتبر أحد الإختبارات الأساسية التى يتم تـــنفيذها لـــتخفيض نطاق الإختبارات التفصيلية للأرصدة فى حالة ما إذا كانت نتائجها مرضية .

---

[١] لمزيد من التفاصيل حول تحديد حجم العينة والعناصر التى سيتم إختيارها للإختبار من مجتمع حسابات المدينين يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة فى المراجعة ، موسوعة د . أمين لطفى فى المراجعة – الكتاب التاسع ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٣ .

يوضـــح الجـــدول رقـــم (٣/١١) أمثـــلة للأنواع الرئيسية للنسب المالية والمقارنات في دورة الإيرادات والمتحصلات النقدية بالإضافة الى التحريفات الـــتي يحتمل إكتشافها عن طريق تلك الإجراءات ، وجدير بالذكر فانه يلاحظ مـــدى تاثر الحسابات في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل عند قراءة عمود التحريفات المحتملة، على سبيل المثال عند تنفيذ المراجع الإجراءات التحليلية على المبيعات فقد يتوصل الى الأدلة عن كل من المبيعات وحسابات المدينين.

ويجـــب أن يقـــوم المـــراجع أيضا بفحص القيم الكبيرة وغير العادية في أرصـــدة حسابات المدينين ، ولاشك أن حسابات المدينين الفردية التي تتطلب إهتماما خاصا من المراجع تتمثل في الأرصدة ذات الحجم الكبير ، والحسابات الـــتي لـــم يـــتم تحصـــيلها لفترة زمنية طويلة ، وحسابات المدينين الخاصة بالشـــركات الـــتابعة والمديـــرين والعامـــلين الكبار والوحدات كما يجب على المراجع أن يقوم بفحص ميزان المراجعة للمدينين ذي الأعمار الذي يتم إعداده في تاريخ إعداد الميزانية لتحديد تلك الحسابات التي تتطلب فحصا إضافيا .

ومن أمثلة الممارسات العملية التي يقوم بها المراجع للإجراءات التحليلية في حســـاب نسب مجمل أرباح خطوط إنتاج الشركة المختلفة ومقارنته بنسب النشاط السائد في السوق على النحو التالي :-

	نسب مجمل الربح عام ٢٠٠٠		نسب مجمل الربح عام ٢٠٠١		نسب مجمل الربح عام ٢٠٠٢	
	الشركة	الصناعة	الشركة	الصناعة	الشركة	الصناعة
خط الإنتاج الأول	٣٧	٣٣	٣٧,٥	٣٣	٣٦	٣٣
خط الإنتاج الثاني	٢٥	٢٤	٢٢	٢٤	٢١	٢٣
خط الإنتاج الثالث	٤٠	٤٥	٤٣	٤٩	٤٥	٥٣

جدول رقم (٣/١١)

الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية

الإجراءات التحليلية	التحريفات المحتملة
١- مقارنة نسب مجمل الربح مع ذات النسب للعام السابق (على مستوى كل خط إنتاجي) .	١- الزيادة أو النقص في المبيعات وحسابات المدينين .
٢- مقارنة قيم المبيعات شهريا (على مستوى كل خط إنتاجي) خلال الفترات الزمنية المختلفة .	٢- الزيادة أو النقص في المبيعات وحسابات المدينين .
٣- مقارنة مردودات ومسموحات المبيعات كنسبة مئوية من إجمالي المبيعات مع ذات النسبة للعام السابق (على مستوى كل خط إنتاجي) .	٣- الزيادة أو النقص في مردودات ومسموحات المبيعات وحسابات المدينين.
٤- مقارنة أرصدة العملاء الفردية ذات قيمة معينة مع ما يقابلها في الأعوام السابقة .	٤- التحريفات في حسابات المدينين وحسابات قائمة الدخل ذات الصلة .
٥- مقارنة مصروف الديون المعدومة كنسبة من إجمالي المبيعات مع ما يقابلها في السنوات السابقة .	٥- التعرف على حسابات المدينين غير القابلة للتحصيل التي لم يتم تكوين مخصص لها .
٦- مقارنة عدد الأيام التي ظلت بها حسابات المدينين دون تحصيل مع ما يقابلها في السنوات الماضية .	٦- الزيادة أو النقص في مخصص الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروفات الديون المعدومة.
٧- مقارنات مخصصات الحسابات غير القابلة للتحصيل كنسبة مئوية من حسابات المدينين مع ما يقابلها في السنوات الماضية .	٧- الزيادة أو النقص في مخصصات الحسابات غير القابلة للتحصيل ومصروف الديون المعدومة .
٨- مقارنة معدل دوران المدينين بنظيرها في السنوات السابقة أو بيانات الصناعة بالعام السابق .	٨- الزيادة أو النقص في حسابات مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل ومصروف الديون المعدومة .
٩- مقارن خصومات المبيعات كنسبة من الإيراد مع نظيرها في العام السابق أو بيانات الصناعة .	٩- الزيادة أو التدنيه في خصومات المبيعات .
١٠- تقدير مصروف عمولة المبيعات عن طريق ضرب صافي الإيراد في متوسط معدل العمولة ومقارنته مع مصروف عمولة المبيعات المسجل بالدفاتر .	١٠- الزيادة أو التدنيه لمصروف عمولة المبيعات والمستحقات المرتبطة .

ولاشك ان النتائج السابقة قد تشير الى ما يلى :-

١) أن الشــركة تحقق نسب مجمل ربح أعلى من نظيره فى الصناعة فيما يتعلق بخط الإنتاج الأول وقد يكون ذلك مرجعه أنها تركز على الأسواق التــى تستطيع خلالها أن تبيع فيها ذلك المنتج بأعلى الاسعار بدلا من التركيز على حجم المبيعات فى حد ذاته .

٢) ان الشــركة تحقــق نسب مجمل ربح للمنتج الثالث أقل من نظيرها فى الصــناعة ، وقــد يكون ذلك مرده الى وجود عدد قليل من العملاء يتم البيع لهم بسعر منخفض نظير الإهتمام بالتعامل فى حجم كبير .

٣) يوجــد نسبة مرتفعة لإجمالى ربح المنتج الثانى حتى عام ٢٠٠١ حيث إرتفعت تلك النسبة بشكل كبير فى ضوء سياسات البيع المنشودة .

وربمــا يمكــن للمراجع أن يركز على زيادة نسبة إجمالى الربح بالنسبة للمنتج الثانى بالشركة من ٢٢% الى ٢٥% ، ولذلك فقد يقوم بالإهتمام بتنفيذ إجراءات ثلاثة هى :-

أ – حساب التحريف المحتمل وتقييم الأهمية النسبية لقيمة ذلك التحريف (حيث يــتم حســاب ذلــك عن طريق ما يلى ٢٥% – ٢٠% × مبيعات المنتج الثانى) . وفى ضوء ذلك يستنتج أن القيمة ذات أهمية نسبية محتملة .

ب– تحديــد الأسباب المحتملة للتغير ، حيث قد تتمثل تلك الأسباب فى الزيادة فى المــبيعات ، أو الــزيادة فى المخــزون (نــتيجة الإنخفاض فى تكلفة البضــاعة المباعة) ، أو الإنخفاض فى المشتريات (نتيجة الإنخفاض فى تكلفة البضاعة المباعة)، ووجود نتائج جيدة عن ممارسات البيع المنشودة.

جـــ- أهمية الإشارة الى الإهتمام بالزيادة المحتملة فى المبيعات والمخزون والإنخفـــاض المحتمل فى المشتريات فى المنتج الثانى مما قد يترتب عليه التوسع فى إختبارات التحقق الأساسية الأخرى .

كمـــا يوضـــح الجـــدول رقـــم (٣/١٢) طبيعة الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية .

جدول رقم (٣/١٢)

طبيعة الإجراءات التحليلية لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية

	عام ٢٠٠٢	عام ٢٠٠١	عام ٢٠٠٠
١- نسبة إجمالى الأرباح	%٢٨	%٢٧,٥	%٢٧
٢- (مـــردودات ومســـموحات المـــبيعات) ÷ (إجمالى المبيعات)	%١٠	%١٠	%٩
٣- (مصـــروف الديـــون المعدومة) ÷ (صافى المبيعات)	٢,٥	٢,٨	٢,٦
٤- مخصص الحسابات المشكوك فى تحصيلها ÷ حسابات المدينين	%٧	%٨,٥	%٨
٥- عدد الأيام التى تظل فيها حسابات المدينين دون تحصيل	٥١	٥٢	٥٠
٦- صافى حسابات المدينين ÷ إجمالى الأصول المتداولة	٣٨	٣٧	٣٦

ويتضـــح من الجدول السابق أن النسبة المئوية لمخصصات حسابات المدينين قد إنخفضت من ٨% الى ٧% ، وهو لا يبرر هذا التغير عدد الأيام التى تظل فيهـــا المستحقات دون تحصيل أو الظروف الإقتصادية ، بالإضافة لذلك يتوقع المراجع وجود تحريفات تزيد عن التحريف المحتمل مقدارها ١٥٠٠٠ جنيه .

٣/٨ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات المدينين

Tests of Details of Receivable Balances

يعتـــبر إجـــراء المصادقات **Confirmations** من أكثر إختبارات تفاصيل الأرصدة أهمية ، وعموما فإن الإختبارات التفصيلية للأرصدة تتعلق بحسابات قائمة المركز المالى فى كافة الدورات بينما ترتبط بشكل غير مباشر بحسابات قائمـــة الدخل ، فعند إختبار تفاصيل أرصدة المدينين وإكتشاف أخطاء بالزيادة فى قيمتها فان ذلك يعنى وجود زيادة فى حساب المبيعات أيضاً .

وفيمـــا يـــلى مناقشـــة لكيفية تحقيق أهداف مراجعة أرصدة المدينين عن طريق الإختبارات التفصيلية (الربط بين التفاصيل، الوجود ، الإكتمال ، الدقة، التبويب ، الفاصل الزمنى ، القيمة القابلة للتحقق ، الحقوق ، العرض والإفصاح).

١- الربط بين التفاصيل Detail - Tie - In

يشـــير الـــتحقق مـــن ذلك الهدف الى إتفاق أرصدة حسابات المدينين بعد الـــتحقق مـــن صحة جمعها بميزان المراجعة الزمنى مع كل من الأستاذ العام ودفتر الأستاذ الفرعى للمدينين .

يعتـــبر إختـــبار المعـــلومات الخاصـــة بحسابات المدينين ومخصصات الحسابات غير القابلة للتحصيل الواردة فى ميزان المراجعة الزمنى أو الأعمار **Aged trial Balances** لتحقيق هدف الإرتباط بين التفاصيل **Details-Tie-In** إجـــراء ضـــرورى يتعين أداؤه قبل إجراء أية إختبارات أخرى ، حتى يتحقق ويتأكد المراجع من أن مجتمع حسابات المدينين الذى يتم إختباره متفق مع كل من الأستاذ العام والحسابات الفردية بدفتر الأستاذ الفرعى للمدينين .

يقوم المراجع عادة بمقارنة اجماليات ميزان المراجعة الزمنى مع حساب المدينين الاجمالى بدفتر الاستاذ العام . كما يجب تتبع عينة من الارصدة الفردية الى المستندات المؤيدة مثل فاتورة البيع للتحقق من أسم العميل والرصيد والتطور الزمنى الصحيح .

٢- الوجود Existence

اى وجود أرصدة حسابات المدينين المسجلة ، ويعتبر اجراء المصادقات الى حسابات المدينين أكثر إختبارات التفاصيل أهمية لتحديد مدى وجود أرصدة تلك الحسابات التى تم تسجيلها وكإجراء بديل يلجأ المراجع عندما لا يستجيب المدينين للمصادقات بفحص المستندات المؤيدة للتحقق من شحن البضائع والحصول على أدلة عن تحصيل النقدية بعد ذلك للتحقق من مدى تحصيل تلك الحسابات .

٣- الإكتمال Completeness

بمعنى التحقق من أنه تم إدراج أرصدة حسابات المدينين الموجودة .

بصفة عامة من الصعوبة بل من المستحيل أن يتم إكتشاف النقص فى أرصدة حسابات المدينين إذا لم يتم تسجيل كافة عمليات المبيعات الخاصة بأحد العملاء فى يومية المبيعات من خلال الإختبارات التفصيلية للأرصدة ، فمن المحتمل عدم إستجابة العملاء للرد على طلبات مصادقة تظهر وجود تخفيض فى أرصدتهم المدينة .

ويقوم المراجع عادة لتحقيق هدف الإكتمال بالإعتماد على إختبارات التحقق الأساسية للعمليات المالية للمبيعات التى تم شحنها ولم يتم تسجيلها ،

بالإضافة الى إستخدام الإجراءات التحليلية ، كما يمكن أن يقوم بإختيار أرصدة حسابات المدينين التى تم إستبعادها من ميزان المراجعة الزمنى بالإعتماد على التوازن والمقارنة والمطابقة بين أرصدة المدينين بميزان المراجعة مع حساب المراقبة بالأستاذ العام .

٤- الدقة Accuracy

أى تحقـــق المراجع من دقة أرصدة حسابات المدينين ، ولاشك أن إجراء المصادقات يعد أكثر إختبارات التفاصيل شيوعاً لتحقيق هدف الدقة من أرصدة المدينين .

وقد يلجأ المراجع لوسيلة بديلة عند عدم إستجابة العملاء لطلبات المصادقة عن طريق إختيار المستندات المؤيدة والمماثلة لنفس الأسلوب الموضح لتحقيق هدف الوجود . حيث يتم تنفيذ إختبار أرصدة المديونية والدائنية للأرصدة الفردية لحسابات العملاء بإختيار المستندات المؤيدة لعمليات الشحن وتحصيل النقدية .

٥- التبويب الملائم Properly Classification

توجـــد علاقة وثيقة بين هدف التبويب وهدف العرض والإفصاح ، حيث يتعلق الهدف الأول بتحديد ما إذا كان قد تم إجراء التبويب المنفصل الصحيح لأرصدة المدينين ، ومثال ذلك تحديد المراجع ما إذا كانت الأرصدة المستحقة عـــلى الوحدات التابعة والمديرين أو الوحدات الأخرى المرتبطة قد تم فصلها فى ميـــزان المراجعة الزمنى ، أما هدف العرض والإفصاح يتعلق بالتأكد من أن التبويب قد تم عرضه بشكل صحيح ، ومثال ذلك يقوم المراجع بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إظهارها بشكل صحيح فى القوائم المالية .

٦- صحة الفاصل الزمنى Correct Cutoff

ويتمثل ذلك الهدف فى التحقق ما إذا كانت العمليات المالية الخاصة بالفترة الحالية تسجل في الفترة التالية أو عندما تسجل العمليات المالية الخاصة بالفترة التالية فى الفترة الحالية ، وتظهر أهمية ذلك الهدف فى التحقق مما إذا كانت العمليات المالية التى تتم قرب نهاية الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها فى الفترة الملائمة .

ولاشك أن التحريفات المتعلقة بالفاصل الزمنى (سواء للمبيعات أو مردوداتها ومسموحاتها أو متحصلات النقدية) يمكن أن تؤثر على دخل الفترة الحالية وعلى صحة أرصدة المدينين الخاصة بتلك الفترة .

يوضح الشكل رقم (٣/١٤) تحديد منطقية وصحة الفاصل الزمنى للعمليات المالية لتلك الدورة .

وتجدر الإشارة الى أن مراجعة وجود فاصل زمنى للمتحصلات النقدية أمراً أقل أهمية مقارنة بنظيره للمبيعات ومردوداتها ومسموحاتها لأن ذلك الفاصل غير الملائم لا يؤثر على رقم الدخل ، وعادة ما يتم تتبع تحصيلات النقدية المسجلة الى الإيداعات بالبنك فى كشف البنك فى الفترة التالية .

٧- القيمة القابلة للتحقق Realizable Value

فعادة ما يتم تقييم وتسجيل حسابات المدينين بالقيمة القابلة للتحقق أى القيمة التى سيتم تحصيلها فى النهاية التى تتمثل فى إجمالى أرصدة حسابات المدينين مطروحاً منها رصيد مخصص الحسابات المشكوك فى تحصيلها .

شكل رقم (٣/١٤)

منهج تحديد منطقية الفاصل الزمنى

١- الفاصل الزمنى للمبيعات :

أ - المعايير المناسبة للفاصل الزمنى .	يمثل معيار شحن البضائع توقيت حدوث المبيعات، أو يكون معيار نقل الملكية هو توقيت تسجيل الفاتورة . عموما يجب أن تتفق الطريقة مع المعايير المحاسبية ويتعين تطبيقها بثبات .
ب- تقييم ما إذا كان تم وضع الإجراءات الكافية للتحقق من صحة الفاصل الزمنى .	كإصدار العميل مستندات شحن مسلسلة الأرقام مسبقاً ، وأيضاً الفصل بين الواجبات المتعلقة بوظيفتى الشحن وإعداد الفواتير .
جـ- إختبار ما إذا كان قد تم التوصل الى فاصل زمنى مناسب .	مقارنة المبيعات المسجلة مع مستندات الشحن المرتبطة فى الأيام القليلة الأخيرة عن الفترة الحالية والأيام القليلة الأولى عن الفترة التالية، ولن يتأتى ذلك الا بوجود نظم رقابية داخلية ملائمة .

٢- الفاصل الزمنى لمردودات ومسموحات المبيعات :

أ - المعايير المناسبة .	فى حالة وجود أهمية نسبية للمردودات أو المسموحات يتم مقابلتها مع المبيعات المرتبطة (أى معالجة الشحنة المرتدة فى الفترة التالية بادراجها فى الفترة الحالية وإعتبارها مخزون للفترة الحالية) .
ب- تقييم كفاية الإجراءات .	إختبار مدى قيام العميل بإجراءات تسجيل كافة المردودات والمسموحات على الفور .
جـ- إختبارات الفاصل الزمنى .	إختيار المراجع المستندات المؤيدة بمراجعة عينة من مردودات أو مسموحات المبيعات المسجلة بعد تاريخ الإقفال للتحقق من الفاصل الزمنى لها مع التاريخ الأصلى للبيع ، مع أهمية التحقق من فعالية نظم الرقابة الداخلية .

ومـــن الضرورى بمكان تقييم المراجع لمدى كفاية تكوين الشركة للعميل لتمـــلك المخصصـــات باعتـــبار أنهـــا تمثل تقديرات محاسبية **Accounting Estimates** تتعـــلق بالمستقبل ولا يمكن التنبؤ بها بدقة . ويتم ذلك عن طريق ما يلى :-

١- فحـــص نتائج إختبارات الرقابة المتعلقة بسياسات منح الإئتمان ويتم ذلـــك بالتحقق من عدم وجود تغيير فى سياسات الائتمان لدى عميل المـــراجعة بالإضافة الى التحقق من إتفاق إختبارات سياسة الإئتمان والموافقة عليها مع ما يقابلها فى السنة السابقة .

وفى تلك الحالة يعكس التغير فى تقييم مخصصات الحسابات المشكوك فى تحصيلها الظروف الإقتصادية وحجم المبيعات فقط .

٢- الفحـــص الدقيـــق لحسابات المدينين فى ميزان المراجعة الزمنى ذو الأعمـــار ، وتحديـــد تـــلك الحسابات غير المحصلة ومقارنة حجمها والفـــترة الزمـــنية لأرصدة الحسابات غير المحصلة مع المعلومات المماثلة بالسنوات السابقة لتقييم مدى زيادة أو إنخفاض قيمة المستحقات المدينة عبر الزمن ، كما تم أيضاً فحص ملفات الإئتمان والإستفسارات والمناقشات مع مدير الإئتمان وفحص المراسلات المرتبطة بالحسابات غير الجارية والتى لم يتم تحصيلها فى الوقت المعتاد .

وعـــندما يدرك المراجع وجود كفاية لمخصصات الحسابات المشكوك فى تحصيلها يتعين عليه التحقق من مصروف الديون المعدومة عن طريق إجراء إختبار إعادة الأداء **Reperormance Test** للرصيد الإفتتاحى لحساب المخصص (والـــذى تـــم التحقق منه كجزء من عملية المراجعة السابقة) ، والتحقق من

شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل (كجزء من الاختبارات الأساسية للعمليات) بالإضافة للتحقق من الرصيد الختامي لحساب المخصص .

٨- الحقوق Rights

بمعنى التحقق من أن عميل المراجعة لديه حقوق على أرصدة حسابات المدينين ، وتبدو أهمية ذلك الهدف عندما يتم وضع جزء من المستحقات الخاصة بالمدينين فى صورة ضمان للرهن أو تخصيصه الى شخص اخر ، او تحويله لوكيل تجارى أو بيعه مقابل خصم ، وبطبيعة الحال فإن المصادقات لن تلقى الضوء على مثل تلك الأمور التى لا يدرج المدينون وجودها .

ويعتمد المراجع فى تحقيقه لذلك الهدف على إجراءات فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة ، والإستفسارات والمناقشات مع العميل بالإضافة الى المصادقة على البنوك .

٩- العرض والإفصاح Presentation and Disclosure

بمعنى التحقق من العرض والإفصاح عن أرصدة حسابات المدينين بشكل ملائم وصحيح ، أى التحقق من أن المعلومات المرتبطة بأرصدة الحسابات الناتجة من دورة المبيعات والمتحصلات قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل ملائم فى القوائم المالية .

وحتى يمكن تقييم ملائمة العرض والإفصاح وصحته يجب أن يراعى المراجع مدى تطبيق الشركة وفهمها للمعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية للعرض والإفصاح على النحو التالى :-

- فصل القيم ذات الأهمية النسبية التى تتطلب إفصاحا منفصلا حيث يجب فصل المستحقات من الشركات التابعة والمديرين وكبار العاملين عن حسابات المدينين الخاصة بالعملاء .
- الإفصاح بشكل منفصل عن المبيعات والأصول لأنشطة العميل المختلفة.
- الدمج والتجميع المناسب لأرصدة الأستاذ العام فى القوائم المالية بشكل يناسب المستخدمين الخارجيين لتلك القوائم .
- مدى كفاية الملحوظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، على سبيل المثال أهمية الإفصاح عن المستحقات من الشركات التابعة [1] .
- الإفصاح عن معلومات الرهن وتحويل أرصدة المدينين لوكيل تجارى أو خصمها أو تخصيصها لشخص أخر وكذلك القيم المستحقة من الأطراف ذات العلاقة .

٣/٩ إجراءات المصادقة على أرصدة حسابات المدينين

Confirmation Process of Accounts Receivable

٣/٩/١ طبيعة المصادقات وحتميتها

Nature and Necessity of the Confirmation

تعد المصادقات أحد أكثر إجراءات المراجعة أهمية ، حيث عن طريقها يمكن للمراجعين التحقق من صحة أهداف الوجود والدقة وصحة الفاصل الزمنى لدورة المبيعات والمتحصلات النقدية وحسابات المدينين .

---

(١) تعتبر قضية Continental Vending Case أحد أهم القضايا فى تاريخ مهنة المراجعة المتعلقة بضرورة الإفصاح عن المستحقات من شركات تابعة ، لمزيد من التفاصيل يراجع :-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، المسئولية القانونية لمراقبى الحسابات من العميل والطرف الثالث والمجتمع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .

وقـد تطـلب المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أن يقوم المراجعون بضـرورة إرسال المصادقات للمدينين وملاحظة الجرد الفعلى للمخزون عند إصدار تقرير نظيف غير متحفظ Clean or Unqualified Report [1] . وقد تم تعديل إيضاح معيار المراجعة رقم (٦٧) بعنوان المصادقات بهدف تحديد الحالات التى خلالها يتم توفير متطلب يسمح بإصدار تقرير نظيف على الرغم من عدم إرسال مصادقة لحسابات المدينين هى :-

أ - عدم الأهمية النسبية لأرصدة حسابات المدينين .

ب- إعتـبار إجراء المصادقات دليل إثبات غير فعال لعدم وجود إستجابة غير كافية أو عدم إمكانية الإعتماد عليها .

جـ- إنخفاض مستوى المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة معاً ، وفى ظل توافـر أحد تلك الحالات يجب على المراجع تبرير ذلك بشكل موثق فى أوراق العمل وأن يقوم بجمع أدلة إثبات أخرى للتوصل الى أدلة تتسم بالكفايـة والصـلاحية عن طريق إستخدام إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإجراءات التحليلية .

---

[1] تطلب المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ضرورة قيام المراجعين بإرسال المصادقات للمدينين وملاحظة الجرد الفعلى للمخزون ، وذلك نتيجة مباشرة لأحد القضايا المعروفة التى حدثت عام ١٩٣٨ باسم Mckesson & Robbins Case حيث لم يتم إكتشاف قدر كبير من الغش نتيجة تضمين قيم زائفة للمدينين وللمخزون بسبب الإهمال فى إرسال المصادقات والجرد الفعلى للمخزون .

٣/٩/٢ قرارات المصادقات Confirmation Decisions

تتمثل قرارات المراجع الخاصة بتنفيذ اجراءات المصادقات فى الاتــى :
(١) أنواع المصادقات المستخدمة ، (٢) توقيت الاجراءات ، (٣) حجم العينة،
(٤) العناصر الفردية التى سيتم اختيارها .

أنواع المصادقات

وتــبدأ القرارات الخاصة بنوع المصادقة من عدم إستخدام المصادقة فى بعــض الحالات ، أو إستخدام المصادقات السلبية أو الإيجابية فقط أو إستخدام مــزيج مــن المصـــادقات السلبية والإيجابية . وتتمثل أبرز العوامل الرئيسية المؤثرة فى القرار فى الأهمية النسبية لإجمالى أرصدة المدينين ، عدد وحجم الحســابات الفردية للمدينين ، مخاطر الرقابة وفعالية المصادقات كأداة تحقق ومدى توافر أدلة الإثبات الأخرى .

للتأكد من صحة ودقة أرصدة حسابات المدينين يستخدم نوعان شائعان من المصـــادقات همـــا المصادقة الإيجابية والمصادقة السلبية طبقاً لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٧) .

١ – المصادقة الإيجابية Positive Confirmation

تتمـــثل المصـــادقة الإيجابيـــة فى وسيلة إتصال يتم توجيهها الى المدين (طـــرف ثـــالث مســـتقل) ويتم فيها الطلب منه بالتأكيد بشكل مباشر على دقة المعلومات التى يطلبها المراجعة . ويتم تصنيف المصادقة الإيجابية الى نوعين هما :–

١- مصادقة إيجابية مع طلب معلومات من المدين يطلب فيها من العميل التأكيد بشكل مباشر عما إذا كان الرصيد المفصح فى طلب المصادقة يعتبر رصيدا صحيحا أو غير صحيحاً . يمثل ذلك النوع الأول مصادقة إيجابيـــة مع طلب معلومات من المصادقة Positive Confirmation with Request Information والتى يتم من خلالها الطلب من المدين بأن يقوم بإرسالها الى المراجع بعد الرد عليها فى كافة الأحوال . يوضح الشكل رقم (٣/١٥) مثالاً على ذلك النوع من المصادقة الإيجابية .

٢- يتمثل النوع الثانى فى المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها Positive Confirmation with the Information to be Confirmed ويعتمد المراجع على ذلك بدرجة أقل من النوع الأول حيث يمكن للمدين (مستلم المصادقة) أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات . ويأخذ ذلك النوع الثانى من المصادقة شكل المصادقة الخالى Blank Confirmation Form ، حيث لا يتم تحديد القيمة بتلك المصادقة وإنما يطلب من متسلم المصادقة بكتابة الرصيد أو أى معلومات أخرى . وحيث أن ذلك النوع يتطلب أن يقوم المدين بـــتحديد المعلومات المطلوبة قبل التوقيع على المصادقة وإعادتها فإنه يمكــن الإعــتماد عليها بشكل أكبر من النوع الأول ، إلا أن معدلات الإستجابة عادة ما تكون منخفضة من المدينين فى أشكال المصادقة الخالية.

٢- المصادقة السلبية Negative Confirmation

ويتم فى ذلك النوع من المصادقات من المستلم (العميل) أن يرد فقط فى حالة عدم صحة المعلومات ، أو بعبارة أخرى عندما لا يتفق المدين مع القيمة المذكورة فى المصادقة ، يوضح الشكل رقم (٣/١٦) نموذج للمصادقة السلبية.

الشكل رقم (٣/١٥)

المصادقة الإيجابية

شركة ....

٥ يناير ٢٠٠٣

العميل ٢٥٥١٢

السيد المحترم :

فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا ، برجاء إرسال ردكم على هذه المصادقة الى المراجع الخاص بنا مباشرة على العنوان التالى :

٣٦ شارع شريف – القاهرة – وسط البلد

تـــم إيضـــاح الرصيد الصحيح لحسابكم طرفنا فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ كما هو مذكـــور أدنـــاه . ولا يمثل ذلك طلباً للدفع ، إن إهتمامكم بهذا الطلب سيكون محلاً لتقديرنا . من فضلك ضع الرد فى الظرف المرفق .

المدير المالى

المراجعون : حازم حسن وشركاه

الرصـــيد المســـتحق مـــنا يبلغ .... جنيه فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ ، يعد رصيداً صحيحاً عدا المذكور أدناه :

....

....

....

التاريخ .... الموقع ....

شكل رقم (٣/١٦)

المصادقة السلبية

المصادقة على الحساب الى المراجع

مــن فضلك إختبر هذا البيان بدقة ، إذا لم يكن يتفق مع الدفاتر الخاصة بكم ، إذكــر فقــط الإســتثناءات وإرسلها مباشرة الى المراجع الخاص بنا على العنوان التالى:

٣٦ شارع شريف – القاهرة – وسط البلد

ويقــوم هذا المراجع بمراجعة القوائم المالية الخاصة بنا . يوجد ظرف مرفق يمكن إستخدامه فى حالة الإستجابة .

عمومــاً تعتبر المصادقة الإيجابية دليلاً يمكن الإعتماد عليه بصورة أكبر لأن المراجع يمكنه أن يقوم بتنفيذ إجراءات متابعة إذا لم يتم إستلام الإستجابة من المدين ، فى حين يكون عدم الرد فى المصادقة السلبية إشارة الى أن هناك إســتجابة صحيحة على الرغم من أنه يمكن أن يكون المدين قد تجاهل طلب المصادقة ، رغماً عن ذلك فإن المصادقة السلبية تتمتع بتكلفة أقل بعدم وجود جلسات ثانية وعدم وجود متابعة فى حالة عدم الإستجابة .

عموماً من المقبول إستخدام المصادقة السلبية فقط فى حالة وجود الظروف التالية تطبيقاً لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٧) هى :-

١- تضمين رصيد المدينين عدد كبير من الحسابات صغيرة القيمة .

٢- إنخفاض المستوى الموحد لمخاطر الرقابة المقدرة والمخاطر الحتمية حيــث تكــون الحالة فى ظل عدم فعالية الرقابة الداخلية أو إذا كانت

هناك تحريفات ذات استثناء مرتفع (فى حالة الخلاف على أرصدة المدينين أو عدم دقتها عند مراجعة السنة السابقة) .

٣- عدم وجود سبب يدعو للاعتقاد بأن مستلمى المصادقة لن يعيروا اهتماما بها (مثلا وجود معدل استجابة مرتفع على المصادقات الإيجابية فى السنوات الماضية) .

وقد يقوم المراجعون باستخدام مزيج من المصادقات الإيجابية (فى حالة الحسابات المدينة ذات الأرصدة الكبيرة) والمصادقات السلبية (للحسابات ذات الأرصدة الصغيرة) .

التوقيت :-

إذا ما كان القرار هو إجراء مصادقة على أرصدة حسابات المدينين قبل نهاية السنة المالية ، فإنه من الضرورى أن يتم إختبار العمليات المالية التى تقع بين تاريخ إرسال المصادقات وتاريخ إعداد الميزانية عن طريق فحص فواتير البيع ومستندات الشحن (مستندات داخلية) والأدلة الخاصة بالمتحصلات النقدية بالإضافة الى تنفيذ الإجراءات التحليلية .

حجم العينة :-

تتمثل أهم العوامل الرئيسية التى تؤثر فى حجم العينة المرتبطة بإجراء مصادقة حسابات المدينين فى التحريف المحتمل أو المقبول ، المخاطر الحتمية (الحجم النسبى لإجمالى المدينين وعدد حساباتها والتحريفات المتوقعة) ، مخاطر الرقابة ، مخاطر الإكتشاف المحققة من الإختبارات الأساسية الأخرى بالإضافة الى نوع المصادقة .

إختيار العناصر التى سيتم إختبارها

يـــتم التقسيم الطبقى للعناصر التى سيتم إختبارها فى معظم المصادقات ، ويتمـــثل المنهج النموذجى لذلك فى إعتبار الحجم النقدى للحسابات النقدية وطول الفترة الزمنية التى ظلت فيها الحسابات مستحقة الدفع أساساً لإختيار الأرصدة للمصـــادقة . وفى معظـــم الحالات يقوم المراجع بإختيار كافة الحسابات التى تزيد عن قيمة نقدية معينة ويقوم بإختيار عشوائى لعينة من باقى المجتمع .

٣/٩/٣ متابعة الردود على المصادقات وتحليل الفروق والتوصل للإستنتاجات

متابعة الردود Control and Follow-up Responses

يتعين وجود نظام للرقابة على المصادقات حتى يتم إستلامها من المدينين، حيـــث يقوم المراجع عادة بالإشراف على ما يقوم به العميل من مساعدة فى إعداد المصادقات على النحو التالى :-

- وضع المصادقات فى المظاريف ووضع الطوابع عليها .
- وضع العنوان الذى سيتم رد المصادقات اليه على المظاريف حتى يتم الـــتأكد من رد المصادقات التى لن يتسلمها المدينين من خلالها البريد لمكتب المراجعة .
- متابعة المصادقات الإيجابية التى لم يتم ردها من قبل المدينين ، حيث عادة ما يتم إرسال طلبات مصادقة للمرة الثانية .
- القيـــام بإجراءات مراجعة بديلة بخلاف مصادقات لتحديد ما إذا كانت الحسابات التى لم يتم التأكد من صحتها عن طريق المصادقة موجودة وتـــم إدراجها بالقيمة المناسبة والدقيقة ، وتتمثل تلك الإجراءات التى يتعين توثيقها ما يلى :-

١- الحصـــول على أدلة إثبات خاصة بالمتحصلات النقدية التالية لتاريخ المصادقة .

ويـــتم ذلك عن طريق إختبارات إشعارات التحويل ، والقيود في دفاتـــر المتحصـــلات النقدية ، ويعتبر ذلك الإجراء بديلاً مفيداً حيث يفترض بشكل معقول أن العميل لن يقوم بالسداد ما لم يكن هناك مبلغ مستحق عليه بالفعل .

٢- الـــتحقق من الإصدار الفعلى لفواتير البيع والتحقق من التاريخ الفعلى لإعداد تلك الفواتير .

٣- التحقق من أن الشحن قد تم بالفعل عن طريق إختبار مستندات الشحن ويعد ذلك ملائماً لإختبار الفاصل الزمنى .

٤- فحص المراسلات مع العميل للتعرف على المستحقات المتنازع عليها أو التى تكون محل شك .

عموماً يتوقف إستخدام مدى وطبيعة تلك الإجراءات البديلة بصفة أساسية عـــلى الأهميـــة النسبية لعدد المصادقات التى لم يتم الإستجابة فيها ، وأنواع الـــتحريفات الـــتى لـــم يتم إكتشافها فى المصادقات التى تم إستلام الرد عنها وإستنتاجات المراجع عن الرقابة الداخلية .

تحليل الفروق Analysis of Differences

يـــتعين على المراجع تحليل لأسباب الفروق التى تم التقرير عنها نتيجة مقارنـــة ردود المديـــنين بطلـــبات المصـــادقة ، ولعل أبرز أكثر أنواع تلك الإختلافات إنتشاراً ما يلى :-

ا – ســداد المدين رصيده قبل تاريخ المصادقة ، إلا أن عميل المراجع قد يتسلم القيمة فى وقت تاريخ المصادقة .

ب– تســجيل عميــل المراجعة المبيعات فى تاريخ الشحن ، وقيام المدين بتسجيل ذلك عند إستلامه البضاعة .

جـــ– عــدم قيام عميل المراجعة بتسجيل عملية رد البضاعة فى وقت إعداد المصادقة .

ء – وجود قيم متنازع عليها بسبب أخطاء فى السعر الخاص بالبضاعة أو وجود تلف فيها أو عدم إستلام الكمية المناسبة لها .

وفى تلك الحالات يتعين على المراجع أن يقوم بفحص تلك الأسباب بعناية قبل تحديد إمكانية وجود تحريفات قد تتعلق بالفاصل الزمنى للنقدية المحصلة أو وجود إختلاس مرحلى لأرصدة المدينين أو وجود سرقة للنقدية (فى حالة إتمــام الســداد الفعلى) ، أو لتحديد إمكانية عدم إستلام المدينين للبضاعة أو تحــريف فى الفاصل الزمنى فى دفاتر العميل (عند عدم إستلام البضائع) أو تحديد مدى وجود أخطاء من العميل .

وفى كافة الأحوال يطلب المراجع من عميل المراجعة تسوية تلك الفروق والإتصــال بالمديــنين لحــل أوجه عدم الإتفاق ، ويجب أيضاً أن يتحقق من استنتاجات عميل المراجعة لكل فرق جوهرى .

توصل المراجع الى الإستنتاجات Auditor's Conclusions

ســيكون من الضرورى أن يقوم المراجع بإعادة تقييم الرقابة الداخلية بعد أن يتم تسوية كافة الفروق ، وإذا كان هناك عدد كبير من التحريفات على نحو

لا يتفق مع تقدير مخاطر الرقابة سيكون من المهم تعديل ذلك التقدير وتحديد أثره فى الحسبان خلال عملية المراجعة .

وسيكون من الضرورى أن يتم التعميم الى اجمالى مجتمع المدينين وفقا لمفهوم الأهمية النسبية .

كما يتعين على المراجع أيضاً تقييم الطبيعة النوعية للتحريفات المكتشفة فى العينة بغض النظر عن القيمة النقدية للتحريفات المتوقعة ، حتى لو كانت تلك التحريفات المتوقعة أقل من التحريفات المقبولة لأرصدة المدينين ، حيث إن تلك التحريفات الموجودة فى العينة يمكن أن تكون عرضة لمشكلة أكثر خطورة .

ويتمثل القرار النهائى عموماً عن حسابات المدينين والمبيعات عما اذا كان قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفاصل الزمنى والمصادقات وباقى إختبارات التحقق الأخرى – لتبرير الإستنتاجات التى تم التوصل اليها عن صحة الأرصدة المدرجة بالقوائم المالية .

٣/١٠ مراجعة الحسابات الأخرى للمدينين Auditing Others Receivables

تركز المناقشة حتى تلك النقطة حول حسابات المدينين التجاريين ، ومع ذلك لدى معظم منشآت الأعمال أنواع أخرى من حسابات المدينين التى يتم التقرير عنها فى القوائم المالية ، وكأمثلة على ذلك ما يلى :-

- حسابات المدينين – المديرين والعاملين .
- حسابات المدينين – الأطراف ذوى العلاقة .
- أوراق القبض .

وتتماثل أهداف المراجعة السابقة المطبقة على حسابات المدينين التجاريين مع نفس أهداف المراجعة الخاصة بتلك الحسابات . ومن نوع من تلك الانواع من حسابات المدينين يتم المصادقة عليها نمطياً كما يتم تقييم مدى امكانية تحصيلها أيضاً .

٣/١١ تقييم نتائج مراجعة حسابات المدينن والحسابات المرتبطة

Evaluating the Audit Finding – Account Receivable and Related Accounts

عندما يقوم المراجع بإتمام إختبارات التحقق الأساسية المخططة يتم تحديد التحريفات المحتملة **Likely Misstatements** (التحريفات المتوقعة بالإضافة الى مخاطر معاينة مسموح بها) من حسابات المدينين سواء بإستخدام أساليب المعاينة الإحصائية أو المعاينة غير الإحصائية **Statistical or non Statistical Sampling Techniques** ، ويتم بعد ذلك مقارنة التحريفات المحتملة مع التحريفات المقبولة والمسموح بها **Tolerable Statements** المخصصة لذلك الحساب . فإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المقبول فقد يعتبر المراجع أن ذلك الحساب قد تم عرضه بعدالة فى القوائم المالية . والعكس صحيح فإذا ما كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المقبول ، فقد يستنتج المراجع أن الحساب لم يتم عرضه بعدالة .

يجب أن يقوم المراجع أيضاً بتحليل التحريفات المكتشفة من خلال إختبارات التحقق الأساسية ، وفى بعض الحالات قد توفر تلك التحريفات دليل إثبات إضافى عن مخاطر الرقابة **Control Risk** . وعن طريق تحديد أسباب تلك التحريفات يمكن للمراجع أن يحدد أن التقييم الأولى لمخاطر الرقابة كان منخفضاً جداً ، على سبيل المثال فإن المراجع قد يقوم بتدنيه تقييمه لفعالية

الاجـــراء الرقابى على منح الائتمان (بمعنى قد تزيد مخاطر الرقابة) تأسيساً علــى وجــود عدد ضخم من التحريفات المكتشفة أثناء اختبارات مخصصات الحســابات غير القابلة للتحصيل ، وذلك قد يؤثر على تقييم المراجع لمخاطر المراجعة **Audit Risk** .

وإذا ما إستنتج المراجع أن مخاطر المراجعة تعتبر مرتفعة بشكل لا يمكن قبولـــه فإنـــه يـــتعين أداء إجراءات مراجعة إضافية . ويجب أن يقوم العميل بـــتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة الى مستوى مقبول أو يقوم المراجع بإصدار تقرير متحفظ .

بإختصـــار يتأســس القرار النهائى الخاص بحسابات المدينين والحسابات المرتـــبطة على ما إذا كان قد تم الحصول على دليل إثبات كافى وصالح من إختبارات التحقق الأساسية التى تم إجرائها .

الفصل الرابع

مراجعة دورة الأجور
وإدارة الموارد البشرية

الفصل الرابع

مراجعة دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

Auditing Payroll and Human Resource Management Cycle

الأهداف التعليمية Learning Objectives

٤/١ طبيعة وحسابات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .

٤/٢ الوظائف والمستندات والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بدورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .

٤/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين المسئوليات والواجبات فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .

٤/٤ أختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .

٤/٥ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .

٤/٦ تصميم وتنفيذ اختبارات تفاصيل الارصدة فى دورة الأجور والموارد البشرية .

٤/٧ تقييم نتائج عملية المراجعة الخاصة بحسابات الأجور .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncement

- قائمـــة معايير المحاسبة المالية القسم رقم (٨٧) بعنوان المحاسبة عن المعاشات.
- قائمة معايير المحاسبة المالية القسم رقم (١٠٦) بعنوان المحاسبة عن مزايا ما بعد التقاعد بخلاف المعاش .
- إيضـــاح معاييـــر المراجعة القسم رقم ٣١٢ بعنوان مخاطر المراجعة والاهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضـــاح معاييـــر المراجعة القسم رقم ٣١٦ بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضـــاح معايير المراجعة القسم رقم ٣١٩ دراسة الرقابة الداخلية عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم ٣٢٦ بعنوان أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم ٣٢٩ بعنوان الإجراءات التحليلية .
- إيضـــاح معاييـــر المـــراجعة القســـم رقم ٣٢٩ بعنوان توثيق عملية المراجعة .

٤/١ طبيعة وحسابات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

The nature and Accounts of Payroll and Human Resources Management Cycle

تبدأ دورة الأجور والموارد البشرية بتحديد السياسات السليمة الخاصة بتعيين الأفراد وتدريبهم وترقيتهم وتحديد مكافأتهم وحوافزهم وتنتهى بدفع مقابل الخدمات التى يؤديها العاملون وبدفع المبالغ المحتجزة للخدمة والجهات الأخرى والتى تتمثل فى ضرائب الأجور المستحقة .

فتلك الدورة تتضمن توظيف كافة العاملين ودفع رواتبهم ، بغض النظر عن تصنيف وطرق تحديد أجورهم .

وتعتبر دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية هامة لعديد من الأسباب هى:-

١- تشكل المرتبات والأجور وما فى حكمها مصروفات رئيسية ذات أهمية نسبية فى كافة المنشآت .

٢- تعد تكلفة العمل عاملا هاما فى تقييم المخزون السلعى فى الشركات الصناعية وشركات المقاولات، ويؤدى التبويب والتخصيص غير الملائم بها الى تحريف هام فى صافى الدخل .

٣- تعتبر الأجور أحد الجوانب التى يمكن أن يتم خلالها فقد جزء كبير من موارد الشركة نتيجة عدم الكفاءة أو عن طريق الغش .

بصفة عامة توجد عديد من الأختلافات فيما بين دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية وباقى الدورات عند إجراء عملية المراجعة هى :-

١- تتميز دورة الأجور بوجود مجموعة واحدة من العمليات :-

حيث تشمل دورة الأجور عملية الحصول على الخدمات من العاملين ودفع مقابلها من الأجور خلال فترة قصيرة على النقيض من معظم الدورات التى

تتضـــمن مجموعـــتين من العمليات على الأقل ، على سبيل المثال تشمل دورة المـــبيعات والمتحصلات كل من العمليات المالية للمبيعات والمتحصلات النقدية ومردودات ومسموحات المبيعات وشطب الحسابات غير القابلة للتحصيل .

٢- تعتـــبز العمليات المالية للأجور أكثر اهمية بكثير من أرصدة الحسابات المرتبطة بها فى الميزانية :-

حيث تكون الحسابات ذات الصلة بالأجور (مثل الأجور المستحقة والضرائب المستحقة من الصغر نسبيا مقارنة بقيمة العمليات المالية للأجور) .

٣- تتسم الرقابة الداخلية على الأجور بالفعالية :-

ويعـــود أمر تلك الفعالية لوجود قوانين تحكم سداد الأجور للعاملين ودفع الضرائب المستحقة عليها .

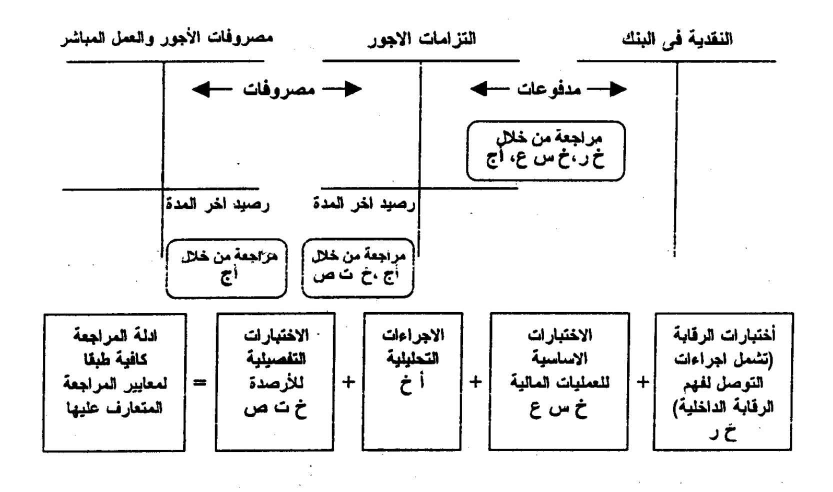
٤- تـــتركز مراجعة دورة الأجور على كل من أختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات أكثر من الإجراءات التحليلية وأختبارات التفاصيل :

ويـــرجع ذلك بسبب الخصائص الثلاثة المتقدمة ، حيث عادة ما يستغرق تنفيذ أختبارات التفاصيل والأرصدة وقت قليل نسبيا .

ولاشك أن هناك عدة حسابات رئيسية لتلك الدورة ، كما تتنوع أختبارات مراجعتها . يوضح الشكل رقم (٤/١) تلك الانواع من أختبارات مراجعة دورة الأجـــور والأفراد بهدف التعرف على حساباتها ، كما يوضح هذا الشكل أيضا نموذج مخاطر المراجعة المستخدم لمراجعة تلك الدورة .

الشكل رقم (٤/١)

أنواع إختبارات المراجعة فى دائرة الاجور والأفراد وحساباتها



٤/٢ الوظائف والمستندات والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بدورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

Functions records, Documents and Controls in the Payroll and Human Resources Cycle

هـــناك اربعـــة وظائف فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية ، وفيما يلى ابراز تلك الوظائف بالأرتباط بالعمليات والحسابات والمستندات والسجلات الخاصة بها فضلا عن نظم الرقابة الداخلية التى تهدف الى منع الأخطاء فى تلك الدورة .

١ – وظيفة تعيين الأفراد واستخدامهم Personnel and Employment

تعتـــبر إدارة الأفـــراد (المـــوارد البشرية) بالمنشأة مصدر حيادى لمقابلة وتعييـــن العاملين المؤهلين ، وتعتبر الإدارة أيضا أحد المصادر المستقلة التى توفر التحقق الداخلى من صحة معلومات الأجور وتتمثل السجلات والمستندات ونظم الرقابة المرتبطة بتلك الوظيفة على النحو التالى :-

أ – السجلات والمستندات

١ – سجلات العاملين Personnel Records

وهى ســـجلات تتضمن بيانات عديدة مثل تاريخ التعيين ، ونتيجة أختبار تعييـــن الأفـــراد ، ومعدلات الأجور المدفوعة والأستقطاعات المصدق عليها وتقييم الأداء بالإضافة الى تاريخ إنهاء التوظيف .

٢ – نموذج التصديق على الأستقطاعات Deduction Authorization Form

هو عبارة عن نموذج للتصديق على أستقطاعات الأجور كالسلف والضرائب والدمغات واية أشتراكات أو مستحقات لنقابات أو خلافه .

٣- نموذج التصديق على معدل الأجر Rate Authorization Form

هــو نمــوذج التصديق على الاجر ، ويمثل عقد العمل وتصديق الادارة مصدر المعلومات فى ذلك النموذج .

ب- نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

تعتــبر أكثر أنواع الرقابة الداخلية من منظور عملية المراجعة فى إدارة الأفــراد والموارد البشرية هى الطرق الرسمية لإبلاغ المسئولين عن تسجيل وقــت العمل وإعداد الأجور ببيانات العاملين الجدد والتصديق على التغيرات الأولية والدورية فى معدلات الأجور وتاريخ انتهاء خدمة العاملين الذين لم يعد يعملون بالشركة .

ويتمثل أهم تلك النظم فى الآتى :-

١- الفصل بين الواجبات Segregation of Duties ومن أمثلة ذلك عدم إمكانيــة قيــام الافــراد الذيــن يرتبطون بالعمل فى بطاقات الوقت وسجلات الاجور او الشيكات الخاصة بالأجور بالتعامل مع سجلات العاملين .

٢- أمــا الإجراء الثانى الهام لإجراء الرقابة الداخلية فى الأختبار الكافى لتأهيل العاملين الجدد ومدى أمانتهم وأستقامتهم

٢- وظيفة تسجيل الوقت وإعداد الأجور Timekeeping and Payroll preparation

تؤثــر تــلك الوظيفة بشكل مباشر على مصروفات الأجور خلال الفترة ولذلــك تعد من أهم الوظائف عند أداء عملية مراجعة الأجور . ويتضمن تلك

الوظيفة إعداد بطاقات الوقت عن طريق العاملين ، وتلخيص وحساب إجمالى الأجـــور والأستقطاعات وصافى قيمة الأجور ، إعداد شيكات الأجور وإعداد ســـجلات الأجور . ولمنع حدوث تحريفات فى كل من تلك الأنشطة يتعين أن يكون هناك إجراءات رقابة داخلية كافية عليها . وتتمثل المستندات والسجلات وأنظمة الرقابة المرتبطة بتلك الوظيفة على النحو التالى :-

أ- المستندات والسجلات

١- بطاقة الوقت Time Card

وهـــو مستند يوضح الوقت الذى بدأ فيه العامل العمل والوقت الذى أنتهى منه فى كل يوم وعدد الساعات التى عمل فيها العامل ، وقد يتم إعداد بطاقات الوقـــت تـــلقائيا عـــن طريق استخدام الساعات الزمنية . وعادة ما يتم تقديم بطاقات الوقت أسبوعيا .

٢- بطاقة وقت الأمر Job Time Ticket

وهى مســـتند يتم فيه توضيح الأعمال التى قام بها العامل بالمصنع خلال فـــترة محددة من الزمن ، ويتم استخدام ذلك النموذج عندما يقوم العامل بتأدية أعمال مختلفة أو عندما يقوم بالعمل فى إدارات مختلفة .

٣- تقرير ملخص الأجر Summary payroll Report

هو مستند يتم أستخراجه عن طريق الكمبيوتر ، حيث يتم فى ذلك التقرير تلخيص الاجور الخاصة بأحد الفترات فى نماذج عديدة حيث يتم فى أحد تلك الـــنماذج تلخيص الإجماليات المدينة لكل حساب بالأستاذ العام مرتبط بنفقات الأجور ، وذلك الملخص سوف يساوى إجمالى الأجور الخاص بالفترة .

كذلــك يوجد ملخص اخر متعارف عليه بالشركات الصناعية وهو يتمثل في الإجماليات التي يتم تحميلها على الوظائف المختلفة في نظام المحاسبة عن تكــاليف الأوامر Job Cost Accounting System وبالمثل يمكن تلخيص العمولات المستحقة لكل رجل بيع .

٤- يومية الأجور Payroll Journal

وهي دفــتر يومية يتم فيه تسجيل شيكات الأجور ، ويتم فيه عادة توضيح كل من إجمالي الأجور ، المبالغ المحتجزة للضرائب ، وصافي الأجور .

ويــتم الحصول على يومية الأجور لأية فترة زمنية من العمليات المالية للأجور المدرجة في ملفات الكمبيوتر ويتم أيضا إدراج التفاصيل بدفتر اليومية في المــلف الرئيســي للأجور ويتم ترحيل إجماليات دفتر اليومية الى الأستاذ العام عن طريق الكمبيوتر .

٥- الملف الرئيسي للأجور Payroll Master File

وهــو مــلف يــتم فيه تسجيل كل عملية مالية للأجور لكل موظف ويتم الأحــتفاظ في هــذا المــلف بإجمــالي الأجور المدفوعة حتى السنة الحالية . ويتضمن سجل كل موظف ما يلي:- إجمالي الأجر في كل فترة، الأستقطاعات من إجمالي الأجر ، صافي الأجر ، رقم الشيك والتاريخ . ويتم تحديث الملف الرئيسي من ملفات العمليات المالية للأجور بالكمبيوتر .

ويتعين أن يتساوى إجمالي الأجور المستحقة بالملف الرئيسي مع الرصيد الكلي لإجمالي الأجر في الحسابات المختلفة بالاستاذ العام .

ب- نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

تتضمن الرقابة الكافية على الوقت المؤرخ فى بطاقة الوقت أستخدام ساعة زمـنية او طـريقة اخرى تضمن أن العاملين يدفع لهم أجر يتناسب مع عدد السـاعات التى قاموا بالعمل خلالها ، ويجب أن تكون هناك نظم رقابة داخلية أيضـا لمـنع أى شخص من إثبات ساعات عمل غير صحيحة لأى عدد من العاملين أو إدراج بيانات كاذبة فى بطاقات الوقت .

ويمكن الرقابة على الملخصات والعمليات الحسابية الخاصة بالأجور عن طريق ما يلى :-

- وجود سياسات محددة بدقة فى قسم إدارة الأجور .
- الفصل بين الواجبات لتوفير ضبط ذاتى تلقائى .
- مطابقة ساعات الأجر مع سجلات الإنتاج المستقلة .
- التحقق الداخلى من كافة البيانات الهامة .

على سبيل المثال يجب أن تتضمن سياسات الاجور ضرورة قيام شخص مؤهـل حيادى بإعادة حساب الساعات الفعلية للعمل ، كما يجب فحص مدى وجـود موافقة مناسبة على الوقت الإضافى ، وأختبار بطاقات الوقت لتحديد مـدى وجـود مسح أو تعديل ، كما يمكن الحصول على نسخة مطبوعة من معـدلات الأجـر ومعدلات الاستقطاع الموجودة بملفات الكمبيوتر ومقارنتها بالمعدلات المعتمدة فى ملفات الأفراد والعاملين .

وتشـمل نظـم الـرقابة الداخلية على إعداد شيكات الأجور منع الأفراد المسئولين عن إعداد الشيكات من أن يكون لهم التعامل مع بطاقات الوقت ، أو التوقيع أو توزيع الشيكات ، بالإضافة الى أداء إجراءات تحقق داخلية حيادية

لمخـــرجات الأجـــور ، كما يجب أن تكون الشيكات ذات تسلسل سابق الترقيم وان يتم التحقق منها بمطابقتها مع كشوف حساب البنك .

وعـــندما تؤثـــر تكـــلفة العمل الصناعية على تقييم المخزون يجب أن يتم الـــتركيز بنحو خاص على نظم الرقابة التى تكفل من توزيع تكلفة العمل على التبويبات الملائمة من الحسابات ، كما يجب أن تكون هناك نظم رقابية داخلية كافيـــة على تسجيل بطاقات عمل الأمر والمعلومات الأخرى الملائمة للأجور فى سجلات محاسبة التكاليف ، وتعتبر أداء إجراءات التحقق الداخلية المستقلة على تلك المعلومات إجراءات رقابية جوهرية .

٣– وظيفة دفع الأجور payment of Payroll

يجـــب أن يتم التعامل مع التوقيع والتوزيع الفعلى للشيكات بشكل صحيح لمـــنع سرقتها . وتتمثل المستندات ونظم الرقابة المرتبطة بتلك الوظيفة على النحو التالى :–

أ– المستندات

شيك الاجور Payroll Check

ويتمثل فى الشيك الذى يتم تحريره للعامل مقابل الخدمات التى قام بأدائها، ويعتـــبر إعـــداد ذلك الشيك أحد أجزاء وظيفة إعداد الأجور ، إلا أن التوقيع المعـــتمد عـــلى الشيك يجعل من الشيك أحد عناصر الأصول ، وتتمثل القيمة الـــتى يحـــرر بيـــا الشـــيك إجمـــالى الأجر مطروحا منها كل من الضرائب والأســـتقطاعات الأخرى المحتجزة ، وبعد أن يتم صرف الشيك وأستلامه من

البنك ستنظر اليه الشركة على أنه ملغى **Cancelled Check** ، حيث من المتعارف عليه أن يتم إيداع الأجور مباشرة فى حسابات العاملين بالبنك .

ب- نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

يجـب أن تتضـمن نظم الرقابة على الشيكات أن يقتصر التصديق على توقيـع الشيكات على موظف مسئول لا يحق له التعامل فى تسجيل الوقت أو إعداد الأجور ، كما يجب ان تتضمن نظم الرقابة أيضا أن يتم توزيع الأجور بواسـطة شـخص لايتدخل فى أداء وظائف الأجور الاخرى ، كما يجب ان تشـمل أيضـا الأسترجاع الفورى للشيكات التى لم يتسلمها أصحابها وإعادة إيـداع قيمتها ، وفى حالة استخدام آلة توقيع الشيكات بدلا من التوقيع اليدوى يتعين أتباع نفس الأنواع من نظم الرقابة بالإضافة الى أنه يتعين الرقابة على آلة توقيع الشيكات بدقة وعناية كبيرة .

وتستخدم معظم الشركات حساب سلفة أو عهدة الأجور **Imprest Payroll Account** لمنع دفع الأجور عن طريق أستخدام عمليات مالية غير مصرح بها ويعتبر حساب سلفة أو عهدة الأجور حساب منفصلا للأجور ، حيث يتم إيداع رصيد بالصافى من الحساب العام الى حساب السلفة فورا قبل توزيع الأجور ، وتتمـثل مزايا حساب السلفة فى انه يعمل على الحد من فرص أرتكاب الغش الـتى يمكـن أن يتعرض لها عميل المراجعة عند صرف الأجور ، كما أنه يسمح بتفويض واجبات التوقيع على شيكات الأجور ، كما أنه يفصل الأجور الروتيـنية عـن النفقات غير العادية كما أنه يسهل من إدارة النقدية ، كما أنه يبسط أيضا من مطابقة حساب بنك الأجور وتسويته إذا ما تم عملها فى مرحلة متأخرة فى دورة المدفوعات **Payment Cycle** .

٤ – وظيفة إعداد الاقرارات الضريبية للأجور ودفع الضرائب عليها

Preparation of Payroll Tax Returns and Payment of Taxes

تتطلب قوانين الضرائب على المرتبات والأجور أن يلتزم أصحاب الأعمال من الاشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين ممن يعمل لديهم أى من العاملين أو العمال بمرتب أو مكافأة أو أجر أو أتعاب أن يقدموا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوما من تاريخ الإلتحاق بالخدمة أو العمل كشفا مبينا فيه:

١– أسماء ومحال إقامة ووظائف العاملين لديهم [١] .

٢– مقدار مرتباتهم أو ماهياتهم أو أجورهم أو أتعابهم .

تقدم البيانات الواردة بالكشف الى المأمورية المختصة على النموذج "٢٣" ضريبة موحدة أو أى ورقة مشتملة على البيانات الواردة به ويجب تبليغ مأمورية الضرائب المختصة بكل تعديل يطرأ على البيانات الواردة بالقسم الأمل خلال ٤٠ يوم من تاريخ حدوثه ، كما ألزمت القوانين الضريبية أيضا أصحاب المرتبات بتقديم وإعداد إقرارات على النحو التالى :–

يلتزم كل شخص يتقاضى مرتبات أو مكافآت أو ماهيات او أجر او إيرادات مرتبة لمدى الحياة يتجاوز مجموعها حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية أيا كان مصدرها أو مصادرها بأن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال أربعين يوما من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولد حقه فى المرتب كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يتقاضاه من مرتبات أو مكافآت او ماهيات أو أجور أو ايرادات مرتبة لمدى الحياة مع بيان أسمه ومحال إقامته وأسماء ومحال إقامة من يعمل لديهم او من يدفعون له الإيراد[٢] .

---

(١) المادة (٥٧) ، (٥٨) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(٢) المادة ٦٠ ، ٦١ من القانون والمادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية .

وعلى كل من يتقاضى ايراد مما يخضع لهذه الضريبة ولا تسرى عليه أحكام الخصم من المنبع أو كان صاحب العمل أو الملزم بدفع الايراد غير مقيم فى مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة ، أن يقدم خلال شهر يناير من كل عام بيان على النموذج رقم (٢٦) ضريبة موحدة أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به موضحا به إجمالى الإيرادات التى حصل عليها خلال السنة السابقة ، سواء أكان كل من هذه الإيرادات يبلغ وحدة النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة ام كان بعضها يبلغ هذا الحد وبعضها لا يبلغه ، أم كان كل ايراد منها لا يخضع فى ذاته للضريبة لعدم تجاوز حد الإعفاء ، متى كان مجموع الإيرادات يتجاوز هذا الحد . ويقدم هذا البيان مع الضريبة المستحقة الى المأمورية المختصة [١] .

نظم الرقابة الداخلية Internal Controls

تتمثل أهم انواع إجراءات الرقابة الداخلية التى يجب وجودها عند إعداد إقرارت الضرائب على المرتبات فى وضع سياسات محددة بدقة لتحديد الوقت الذى يتم فيه إستيفاء تلك النماذج ، وتتضمن معظم نظم الأجور الإلكترونية إعداد الإقرارات الضريبية للأجور عن طريق أستخدام المعلومات بالملفات الرئيسية والمعلومات الخاصة بالعمليات المالية للأجور ، ويعد أداء إجراءات التحقق الداخلية للمخرجات عن طريق شخص كفء ومؤهل جانب هام من جوانب الرقابة الداخلية التى تمنع حدوث تحريفات ولمنع التعرض للمسئولية القانونية والعقوبات والجزاءات المرتبطة بقوانين الضرائب .

---

(١) المادة ٢٢ من اللائحة التنفيذية .

٤/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين المسئوليات والواجبات

The Key Segregation of Duties for Payroll Cycle

تعتبر إجراءات الفصل بين المسئوليات والواجبات أحد أكثر إجراءات الرقابة الداخلية أهمية فى أى نظام محاسبى حيث يجب ان يتم تخصيص الواجبات على الأفراد بطريقة معينة من شأنها يتم ضمان ألا يقوم شخص واحد فقط بالسيطرة على كافة مراحل تشغيل العملية المالية وحتى لايتم السماح بعدم إمكانية أكتشاف التحريفات .

ويجب أن يتم فصل الأفراد المسئولين عن الإشراف وتسجيل الوقت عن وظائف مسئوليات تعيين الافراد ومعالجة الأجور والاستاذ العام . وإذا ما تم إستخدام تكنولوجيا المعلومات بشكل مكثف فى إدارة الأجور والموارد البشرية يتعين أن يتم الفصل بين الواجبات على نحو ملائم فى إدارة الموارد البشرية .

يتضمن الجدول رقم (٤/٢) بعض الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات الخاصة بدوره الاجور والموارد البشرية بالإضافة الى أمثلة عن الأخطاء أو الغش المحتمل التى تنتج من التعارضات فى الواجبات .

ويوضح جدول رقم (٤/٣) بعض الإجراءات التفصيلية للفصل بين الواجبات الخاصة بوظائف دورة الاجور من خلال الإدارات المختلفة التى يتم تضمينها فى معالجة عمليات دورة الأجور .

جدول رقم (٢/٤)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

والأخطاء والغش المحتمل فى دورة الأجور

الفصل بين الواجبات	الأخطاء أو الغش المحتمل الناتج من التعارضات فى الواجبات
١- يجب الفصل بين وظائف الإشراف عن وظائف سجلات الأفراد ومعالجة الأجور .	١- إذا ما كان فرداً واحداً فقط مسئولا عن وظائف الإشراف وسجلات الأفراد ومعالجة الأجور فقد يقوم بإظهار عاملين مصطنعين فى سجلات الأفراد او قد يقوم بعمل مدفوعات غير مرخص بها ، وهذا يمكن أن يؤدى الى مدفوعات غير مرخص لها الى عاملين قائمين أو مدفوعات الى عاملين مصطنعين .
٢- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة السداد عن وظائف سجلات الافراد والإشراف ومعالجة الأجور .	٢- إذا كان هناك فرداً واحداً مسئولا فقط عن وظيفة السداد وله أيضا سلطة تعيين وفصل العاملين والموافقة على تقارير الوقت أو إعداد شيكات الأجور فإنه يمكنه إصدار شيكات أجور غير مرخص بها .
٣- يجب الفصل بين وظيفة معالجة الأجور عن وظيفة الاستاذ العام.	٣- إذا ما كان فرداً واحداً فقط مسئولا عن معالجة عمليات الأجور وأيضا يكون مسئولا عن معالجة عمليات الأجور وايضا يكون مسئولا عن الاستاذ العام فإن ذلك الفرد يمكنه أن يخفى أى اختلاس قد يتم اكتشافه نمطيا من طريقه الفحص المستقل للقيود المحاسبية التى يمكن إجرائها فى الاستاذ العام .

جدول رقم (٤/٣)

الفصل بين وظائف الاجور حسب القسم

وظيفة الأجور	القسم					
	التشغيل	الموارد البشرية	تسجيل الوقت	الأجور	تكنولوجيا المعلومات	أمين الخزينة
(١) إدخال تغيرات الأجور أو المرتبات .	×					
(٢) إدخال عملية تعيين أو فصل العامل .	×					
(٣) الموافقة على التغير فى الأجور والمرتبات .		×				
(٤) تحديث سجلات الأفراد .		×				
(٥) تحديث سجلات الأجور .		×				
(٦) الموافقة على بطاقات الوقت وتبويب الأمر .	×					
(٧) فحص بيانات الوقت وتوزيع الأجور .			×		×	
(٨) إعداد الاجور .				×	×	
(٩) إعداد شيكات الأجور والتوقيع عليها .						×
(١٠)توزيع شيكات الأجور .						
(١١)تحديث الاستاذ العام بعمليات الأجور .					×	
(١٢)مقارنة مصروف الأجور الشهرية بالاجور المقدرة بالموازنة .	×					
(١٣)حساب وتسجيل ضرائب الأجور .				×		

٤/٤ أختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية لعمليات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

Tests of Controls and Substantive tests of Payroll Human Resources Transactions

بوجه عام تتسم الرقابة الداخلية على دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية بالدقة العالية والانضباط الشديد، حيث يتم تحقيق الرقابة على النقدية المدفوعة، كمـــا يتم استخدام أساليب تشغيل البيانات الكترونيا فى إعداد كل من اليوميات وشيكات الأجور . وعادة ما يوجد تجانس نسبى لعدد كبير من العمليات المالية ذات القيم النقدية الصغيرة لكل من العاملين سواء فى المصنع او الإدارة ، كما يوجد قدر ضئيل من العمليات المالية للمديرين غير انه يوجد فيما بينها أتساق معتاد فى التوقيت والقيمة والمحتوى .

ونظـــرا لوجود أتساق نسبى بين جوانب الأجور فى الشركات فإن هناك نظـــم عاليـــة الجودة للكمبيوتر تقوم بالتوصل الى تشغيل وتوليد كل ما يرتبط بالأجور ، ومن ثم نادرا ما يتوقع المراجع اكتشاف أية استثناءات عند اختبار العمـــليات الماليـــة للأجور ، وقد يقع بعض الأنحرافات عند إجراء أختبارات الرقابة فى بعض الأحيان إلا انه يتم تصحيح معظم الأخطاء والمخالفات النقدية عن طريق التحقق الداخلى أستجابة لشكاوى العاملين .

وتعـــد كل من إجراءات أختبارات الرقابة والأختبارات الأساسية للعمليات أكـــثر الوســـائل أهمية للتحقق من أرصدة الحسابات فى دورة الأجور وإدارة المـــوارد البشرية ، ويرجع التركيز على هذين النوعين من الأختبارات لعدم وجود دليل يمكن الحصول عليه من طرف ثالث حيادى مثل المصروفات عند

الـــتحقق مـــن كل من الأجور المستحقة وضرائب الدخل المحتجزة من المنبع وضرائب الأجور المستحقة وباقى أرصدة القوائم المالية الأخرى .

وأكـــثر من ذلك فإن معظم أرصدة الحسابات المتعلقة بالميزانية التى يتم مراجعـــتها تتسم بصغر القيمة ، ويمكن التحقق منها بسهولة إذا كان المراجع عـــلى ثقـــة مـــن أن العمليات المالية للأجور قد تم إدخالها بشكل صحيح الى الكمبيوتر ، وأن الإقرارات الضريبية للأجور قد تم إعدادها على نحو ملائم .

وعادة ما يخصص المراجع قدرا ضئيلا من الوقت فى كل من أختبارات الرقابة والأختبارات الاساسية للعمليات رغما عن أنها تمثل الجزء الأكثر أهمية فى أختبار دورة الاجور ، وفى عديد من عمليات المراجعة يوجد حد ادنى من مخاطر وقوع تحريفات تتسم بالاهمية النسبية رغما من أن الأجور تشكل عادة جزءا كبيرا من المصروفات الإجمالية، ويرجع ذلك الى ثلاثة أسباب رئيسية هى:

١- عادة ما يتوجه العاملين بالشكوى الى الإدارة فى حالة عدم حصولهم على رواتبهم .

٢- أن كافة العمليات المالية للأجور تتسم بالأنتظام وعدم التعقيد .

٣- أن مـــراجعة العمليات المالية للأجور تتم بشكل دقيق من قبل مصلحة الضرائب عند فحصها لضرائب الدخل المحتجزة من المنبع .

وســـوف يتم اتباع نفس المنهج الذى تم أتباعه عند أختبار العمليات المالية لكل من المبيعات والمتحصلات النقدية حيث يوضح الجدول التالى رقم (٤/٤) نظـــم الرقابة الداخلية وأختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات لكل هـــدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية والمخالفات والاخطاء النقدية ذات الصلة .

الجدول رقم (٤/٤)

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ، أنواع الرقابة الرئيسية ، إختبارات الرقابة والأختبارات الاساسية لعمليات الأجور

اهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية	انواع الرقابة الداخلية الرئيسية	اختبارات الرقابة الشائعة	الاختبارات الاساسية الشائعة للعمليات
- يتم تسجيل مدفوعات الأجور عن العمل المؤدى فعلا بواسطة العاملين الموجودين (الوجود) .	- موافقة رئيس العمال على بطاقات الوقت. - استخدام ساعة الوقت لتسجيل الزمن . - وجود ملف ملائم للأفراد. - الترخيص بالعمل . - الفصل الملائم للواجبات بين الأفراد، تسجيل الوقت، النفقات الخاصة بالأجور . - يتم فقط قبول العاملين الحاليين عندما يتم إدخال ملفات البيانات الى الحاسب الإلكتروني. - الترخيص بإصدار الشيكات .	- فحص بطاقات الوقت للتحقق من تأشيرة الموافقة . - فحص سيلسات الافراد. - فحص ملفات الأفراد. - فحص خريطة المنظمة، إجراء مناقشة مع العاملين، وملاحظة الواجبات التى يتم تنفيذها . - فحص مخرجات مطبوعة للعمليات المالية التى رفضها الحاسب الإلكترونى لعدم وجود أرقام للعاملين . - فحص سجلات الاجور للتحقق من تأشيرة الموافقة .	- فحص دفتر يومية الأجور، الأستاذ العام، سجلات الاجور المستحقة فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية . - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالاسم والقيمة والتاريخ . - فحص الشيكات الملغاة للتعرف على ملائمة التوقيع . - مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات الأفراد.
- تم تسجيل العمليات المالية الفعلية للأجور .	- الترقيم المسبق لشيكات الأجور والمحاسبة عنها.	- المحاسبة عن تسلسل شيكات الأجور .	- تسوية مدفوعات الأجور فى يومية الأجور مع

	- المطابقة الحيادية مع البنك .	- إجراءات مناقشة مع العاملين وملاحظة المطابقة.	المدفوعات الخاصة بالاجور في كشف البنك - إثبات تسوية البنك.
- تم تسجيل العمليات المالية للاجور بالقيمة عن الوقت الذى تم العمل فيه فعلا مع الدفع وفقا لمعدل الأجر المناسب، وحساب الأستقطاعات بشكل مناسب (الدقة) .	- التحقق الداخلى من العمليات الحسابية والقيم . - مقارنة الإجماليات لمجموعة مع تقارير ملخصة بالحاسب الإلكترونى - الترخيص بمعدلات الأجر أو المرتب أو العمولة . - الترخيص بالأستقطاعات بما فى ذلك القيم الخاصة بالتأمين والإدخار .	- فحص تأشيرة التحقق الداخلى . - فحص الملف الخاص بإجماليات المجموعة للتعرف على مدى وجود توقيع مسجل مراقبة البيانات، مقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات. - فحص سجلات الأجور للتعرف على تأشيرة التحقق الداخلى . - فحص الترخيص فيما يتعلق بملف الافرد .	- إعادة حساب ساعات العمل من واقع بطاقات الوقت - مقارنة معدلات الأجر مع عقد النقابة الموافقة من مجلس الإدارة أو أى مصدر آخر. - إعادة حساب إجمالى الاجر . - فحص الاستقطاعات عن طريق الرجوع الى الجداول الضريبية واشكال الترخيص فى ملف الأفراد . - إعادة حساب صافى الأجر . - مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية الأجور فيما يتعلق بالقيمة .
- يتم تبويب العمليات المالية للأجور على نحو ملائم (التبويب).	- وجود دليل ملائم للحسابات . - التحقق الداخلى من التبويب .	- فحص دليل الحسابات . - فحص تأشيرة التحقق الداخلى .	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات أو كتيب الإجراءات . - فحص بطاقة الوقت فى الإدارة التى يتبعها العامل،

			وفحص تذكرة العمل للتعرف على تخصيص العمل، والتتبع خلال توزيع العمل.
- يتم تسجيل العمليات المالية للاجور فى التواريخ الصحيحة (التوقيت) .	- تتطلب الإجراءات أن يتم التسجيل بسرعة قدر الإمكان بعدما يتم الدفع . - إجراء تحقق داخلى.	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة متى تم التسجيل . - فحص تأشيرة التحقق الداخلى .	- مقارنة تاريخ تسجيل الشيك فى يومية الأجور مع التاريخ فى الشيكات الملغاة وبطاقات الوقت . - مقارنة التاريخ بالشيك مع تاريخ صرف البنك الشيك.
- ادراج العمليات المالية للاجور على نحو ملائم فى الملف الرئيسى للاجور وتلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص) .	- التحقق الداخلى من محتويات الملف الرئيسى للأجور . - مقارنة الملف الرئيسى للأجور مع إجماليات الاستاذ العام .	- فحص تأشيرة التحقق الداخلى . - فحص التأشيرات فى تقارير الملخص الإجمالى بما يوضح اجراءات المقارنات.	- اختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع يومية الأجور وتتبع الترحيل الى الاستاذ العام والملف الرئيسى للاجور .

٤/٥ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية

Design and Performing Analytical Procedures in payroll and Human Resources Cycle

يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية أختبارات تحقق مفيدة لأغراض فحص معقولية مصروفات الأجور والحسابات المستحقة ذات الصلة بالأجور، وعندما تستخدم الإجراءات التحليلية كجزء من التخطيط فإنها يمكن أن تحدد حسابات مصروف الأجور وحسابات المستحقات بفعالية والتى يمكن أن يتم تحريفها .

ويعتـــبر تصـــميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية فى دورة الاجور هامة جدا مثلها جدا فى ذلك مثل الدورات الأخرى، وفيما يلى أبرز الاجراءات التحليلية الـــتي يمكن ان تستخدم لحسابات دورة الأجور والموارد البشرية فى الميزانية وقائمة الدخل .

١- مقارنـــة رصيد حساب مصروف الاجور مع نظيره فى الأعوام الماضية (ومطابقـــة الزيادة فى معدل الاجور والزيادة فى الحجم) . وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها فى حسابات مصروف الأجور .

٢- مقارنـــة تكـــلفة العمل المباشر كنسبة مئوية من المبيعات مع نظيرها فى الأعـــوام السابقة . وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها فى تكلفة العمل المباشرة وكذلك المخزون .

٣- مقارنـــة مصروف ضريبة المرتبات كنسبة مئوية من المرتبات والأجور مع نظيرها فى السنوات السابقة . وقد تشير تلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها فى مصروفات ضريبة الأجور والتزام ضريبة الأجور .

٤- مقارنة حسابات ضريبة الأجور المستحقة مع نظيرها فى الأعوام السابقة. وقـــد تشـــير تـــلك المقارنة الى التحريفات الممكن وقوعها فى ضرائب الأجور المستحقة ومصروف ضريبة الأجور .

يوضـــح الجدول التالى رقم (٤/٥) أيضا أمثلة على الإجراءات التحليلية التى يمكن أستخدامها فى مراجعة الأجور .

جدول رقم (٥/٤)

أبرز الإجراءات التحليلية المستخدمة فى مراجعة

حسابات الأجور والمستحقات المرتبطة بها

الإجراء التحليلى	التحريف المحتمل
أ- حسابات مصروف الأجور	
١- مقارنة أرصدة السنة الحالية فى حسابات مصروف الأجور المتعددة مع أرصدة السنوات السابقة .	- المغالاة أو التدنية فى مصروف الأجور.
٢- مقارنة تكاليف الأجور كنسبة مئوية من المبيعات مقارنة بنظيرها فى السنة السابقة ببيانات الصناعة .	- المغالاة او التدنية فى مصروف الأجور.
٣- مقارنة معدلات استغلال العمالة وأحصائياتها مقارنة ببيانات الصناعة .	- المغالاة أو التدنية فى مصروف الاجور.
٤- مقارنة مصروف الأجور المقدرة بالموازنة مع مصروفات الأجور الفعلية.	- المغالاة أو التدنية فى مصروف الاجور.
٥- تقدير عمولات المبيعات عن طريق استخدام معدلات العمولة مع إجماليات المبيعات المسجلة .	- المغالاة أو التدنية فى عمولات المبيعات.
ب- حسابات المستحقات المرتبطة بالأجور	
١- مقارنة أرصدة السنة الحالية فى حسابات المستحقات المرتبطة بالأجور مع أرصدة السندات السابقة .	- المغالاة أو التدنية فى الألتزامات المستحقة.
٢- أختبار معقولية أرصدة المستحقات .	- المغالاة أو التدنية فى الالتزامات المستحقة.

ويمكـن القـول بـأن معظم العلاقات الموضحة فى الإجراءات التحليلية السـابقة تتسـم بأنها يمكن التنبؤ بها بدقة كبيرة ، ومن ثم فإنها تعد مفيدة فى تحديد الجوانب التى يكون من المرغوب فيها ان يتم إجراء فحص إضافى لها.

هناك مثالين سوف يساعدا فى تفسير تطبيق تلك الإجراءات التحليلية فى الممارسـة العملية ، أولهما أن المراجع يمكنه مقارنة تكاليف الأجور المقدرة بالموازنـة مع تكاليف الأجور الفعلية ، حيث يتعين أن يتم إبراز الأنحرافات الـتى ترجع الى أختلافات الكمية والأجر فى ظل نظام المحاسبة عن التكاليف (سـواء فى ظل تقارير أسبوعية أو شهرية) ، فإذا كانت تلك الانحرافات غير جوهـرية فإن المراجع يكون لديه دليل إثبات معين بأن تكاليف الأجور تعتبر معقولة ، أما إذا كانت الإنحرافات جوهرية فإن المراجع يجب ان يتحرى عن الأسـباب المحتمـلة وراء تـلك الاخـتلافات ، ويمكن أن تساعد الإجراءات التحليـلية أيضـا المـراجع عـلى تحديد التقييم الصحيح للمخزون عندما يتم أستخدام التكاليف المعيارية فى تقييم المخزون . وثانيها أن المراجع يمكنه أن يقـوم باختـبار معقولية بعض ارصدة المستحقات على سبيل المثال إذا كانت الأجـور المسـتحقة تمثل الأجور لمدة يومين فإن المراجع يمكنه أن يضرب إجمـالى الأجور الأسبوعية فى ٤٠% (٢ يوم ÷ ٥ أيام) ، فإذا كانت العملية الحسـابية للمراجع قريبة من القيمة المستحقة فإنه ليس مطلوبا ان يتم إجراء عمل مراجعة إضافية على قيمة الأجور المستحقة .

٤/٦ تصميم وتنفيذ أختبارات تفاصيل الأرصدة فى دورة الأجور والموارد البشرية

Test of Details of Balances For Payroll and Human Resources Cycle

يوضح الجدول رقم (٤/٦) أختبارات أرصدة الحسابات الخاصة بكل هدف مراجعة الخاصة بمصروف الأجور وحسابات الألتزامات المرتبطة بها .

جدول رقم (٤/٦)

ملخص أهداف المراجعة وأختبارات حسابات مصروف الأجور والمستحقات المرتبطة بها

هدف المراجعة	أختبارات أرصدة الحسابات
أختبار التفاصيل	الأختبار المستندى لقيم مختارة من جداول تحليل الحساب الخاصة لمستحقات الأجور لتدعيم التوثيق المستندى (إقرارات ضرائب الأجور وسياسات مزايا الشركة ... إلخ) .
الأكتمال	البحث عن الالتزامات غير المسجلة .
الحد الزمنى الفاصل	فحص المستندات المدعمة للمستحقات من أجل تحديد الفترة الصحيحة لتسجيل مصروف الأجور .
الحقوق والالتزامات	فحص التوثيق المدعم لتحديد أن المنشأة يستحق عليها الالتزام.
الدقة	الحصول على جدول تحليل لحساب التزامات الاجور المستحقة والتحقق من صحة الجمع ومطابقة الإجمالى بما هو مدرج بالأستاذ العام .
التقييم	أختبار معقولية الاجور المستحقة .
التبويب	فحص التزامات الأجور المستحقة من حيث التبويب الصحيح الى التزامات قصيرة الأجل والتزامات طويلة الأجل .
الإفصاح	الأستفسار عن المستحقات للتأكد من أنه قد تم الإفصاح عنها بشكل كاف . وفحص عقود المزايا من حيث الإفصاح عن مزايا المعاشات وما بعد التقاعد .

٤/٦/١ أختيارات تفاصيل حسابات الألتزام Test of Details For Liabilities

عادة ما تكون الالتزامات المتعلقة بالاجور اقل فى الاهمية النسبية من تلك المتعـــلقة بأرصـــدة حســـابات المدينين على سبيل المثال ، ومن ثم فانها ذات مخاطر حتمية منخفضة نسبيا ، ويتم التحقق من حسابات الألتزامات المرتبطة بـــالاجور بشكل مباشر (يطلق عليها عادة مصروفات الأجور المستحقة) . إذا كـــانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها بفعالية . وعندما يقتنع المراجع أن العمليات الماليـــة للاجـــور قد تم تسجيلها على نحو ملائم فى يومية الأجور وان نماذج ضريبة المرتبات قد تم إعدادها بدقة وتم سدادها فى الوقت المناسب فإن تنفيذ الأختبارات التفصيلية لتلك الأرصدة لا تستغرق وقتا طويلا .

ويتمثل هدف المراجعة المرتبط بالأرصدة عند اختبار تفاصيل الالتزامات الخاصة بالاجور فى الآتى :-

١- الدقة Accuracy

عن طريق التحقق من تسجيل المستحقات فى ميزان المراجعة بالقيم الصحيحة.

٢- استقلال الفترات الزمنية Cutoff

تسجيل العمليات المالية فى دورة الأجور فى الفترة الزمنية المناسبة .

ولاشـــك أن الأهتمام الكبير لكلا الهدفين يتمثل فى التأكيد من أنه لايوجد تخفيض او حذف فى المستحقات ، عموما تتمثل الحسابات الرئيسية للألتزامات فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية فى الآتى :-

١ - القيم المحتجزة من الاجور المدفوعة للعاملين

Amounts With Held From Employees Pay

يمكـــن أختـــبار ضرائب المرتبات التى يتم حجزها من المنبع عن طريق مقارنـــة الرصيد مع يومية الأجور ، ونموذج ضريبة المرتبات بالفترة التالية والمدفوعات النقدية فى الفترة التالية .

كمـــا يمكـــن التحقق من عناصر الأستقطاعات الأخرى ، مثل مستحقات النقابات والتأمين والادخار بنفس الطريقة .

ويمكـــن التحقق من كل من هدف الدقة واستقلال الفترات الزمنية بسهولة فى نفـــس الوقت إذا ما كانت الرقابة الداخلية يتم تنفيذها بفعالية من خلال تلك الإجراءات .

٢ - المرتبات والأجور المستحقة Accrued Salaries and Wages

يتمـــثل إجـــراء المراجعة (بعد تحقق المراجع من تحديد سياسة الشركة بخصـــوص الأجـــور المستحقة ويتأكد من أتساقها مع السنوات السابقة) فى أختبار أستقلال الفترات الزمنية الدقيقة لإعادة حساب المستحقات لدى العميل .

٣ - العمولات المستحقة Accrued Commissions

عـــادة مـــا يكـــون مـــن الصعب التحقق من العمولات المستحقة مقارنة بالمرتبات والاجور المستحقة لوجود العديد من الأنواع المختلفة من الاتفاقيات فيمـــا بيـــن الشركة ورجال البيع وباقى العاملين الآخرين الذين يعملون بنظام العمولـــة . فعلى سبيل المثال قد يتم دفع عمولة لبعض رجال البيع شهريا مع عدم منحهم مرتبا ثابتا ، بينما يحصل آخرين على مرتب شهرى بالإضافة الى عمولـــة يـــتم دفعهـــا كل فترة ربع سنوية واحيانا قد توجد عمولات متنوعة للمنتجات المختلفة وقد لايتم دفعها إلا بعد مرور وقت طويل بعد نهاية السنة .

مـــن اجـــل التحقق من العمولات المستحقة يتعين على المراجع أن يحدد طـبيعة عقـد أتفــاق العمولة ، ثم يقوم بأختبار العمليات الحسابية طبقا لذلك الأتفــاق ، كمــا يجب أن تتم مقارنة طرق أستحقاق العمولة مع ما يقابلها فى الســنوات السابقة للتحقق من مدى الثبات والأتساق . وقد يتم إجراء مصادقة مباشرة مع العاملين إذا كانت قيم العمولة المستحقة تتسم بالأهمية النسبية .

٤- العلاوات المستحقة Accrued Bonuses

تشكل العلاوات غير المدفوعة فى نهاية السنة عنصرا هاما فى العديد من الشــركات والــتى قــد ينتج عن عدم تسجيلها وجود تحريفات تتسم بالاهمية النسبية . وعادة ما يتم التحقق من المستحقات المسجلة من خلال إجراء مقارنة مع القيمة المصدق عليها فى محاضر اجتماعات مجلس الإدارة .

٥- ضرائب الاجور المستحقة Accrued Payroll Taxes

يمكــن التحقق من ضرائب الأجور عن طريق فحص النماذج الضريبية المعدة فى الفترة التالية لتحديد القيمة التى كان يجب تسجيلها كالتزام فى تاريخ إعداد الميزانية .

٤/٦/٢ أختبارات تفاصيل حسابات المصروفات

Test of Details of Balances For Expenses Accounts

تتأثر عديد من الحسابات فى قائمة الدخل بالعمليات المالية لدورة الأجور ومــن أهمها مرتبات الإدارة ، ومرتبات وعمولات موظفى المبيعات ، تكلفة العمل الصناعى المباشر .

وبعــد أن يقــوم المــراجع بأداء الإجراءات التحليلية وأختبارات الرقابة والأختــبارات الأساسية للعمليات واختبارات تفاصيل حسابات الألتزامات فإنه

يقـــوم عـــادة بإجـــراء قـــدر ضئيل نسبيا من الأختبارات الإضافية لحسابات المصـــروفات بقائمـــة الدخل ، إلا أنه من الضرورى تنفيذ اختبارات إضافية موسعة فى حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية ، أو أكتشاف تحريفات جوهرية خـــلال أختـــبارات الألـــتزامات أو اكتشـــاف تحريفات غير مفسرة عند أداء الإجراءات التحليلية .

إلا أنه رغما عن ذلك عادة ما يقوم المراجع باختبار بعض حسابات قائمة الدخل المتعلقة بدورة الاجور ومن ابرز تلك الحسابات ما يلى :-

مكافآت ومرتبات المديرين Officer's Compensation

حيث يتعين على المراجع أختبار ما إذا كانت إجمالى المكافآت والمرتبات التى حصل عليها المديرين تمثل القيمة المصدق عليها من قبل مجلس الإدارة، حيـــث يتم التعرف على تلك المرتبات من محاضر أجتماعات مجلس الإدارة ومقارنته بما هو مسجل فعلا كمرتبات يتعين صرفها .

العمولات Commissions

يمكـــن الـــتحقق من مصروف العمولة بشكل يسير إذا كان معدل العمولة ثابـــتا فى كل نوع من أنواع المبيعات ويمكن التحقق من المصروف الإجمالى لـــلعمولة عـــن طـــريق ضرب معدل العمولة لكل نوع من المبيعات فى قيمة المـــبيعات الخاصـــة بذلك النوع ، فإذا لم تتوافر المعلومات المرغوب فيها قد يكـــون مـــن الضرورى اختبار المدفوعات السنوية أو الشهرية للعمولة لعدد مخـــتار مـــن رجال البيع مع إجراء تتبع الى المدفوعات الإجمالية للعمولة ، وعادة ما يتم ذلك بشكل موحد مع أختبارات الألتزام المستحقة .

مصروف ضريبة الأجور Payroll Tax Expenses

يـــتم أختـــبار مصروف ضريبة الأجور الخاصة بالعام عن طريق تسوية الأجور الإجمالية بكل نموذج ضريبى للاجور مع الأجور الإجمالية عن العام بأكمله، ويتم بعد ذلك إعادة حساب إجمالى ضرائب الأجور عن طريق ضرب المعـــدل الملائم فى الأجور التى سيتم دفع الضرائب عنها ، وقد تستغرق تلك الطريقة وقتا طويلا حيث أن الضريبة عادة ما تكون قابلة للتطبيق على جزء واحـــد فقــط عـــن الأجور ، وقد لا تكون ضرورية ما لم توضح الإجراءات التحليلية وجود مشكلة لا يمكن حلها من خلال الإجراءات الأخرى .

وعمومـــا ســـيتم تنفيذ ذلك الاختبار بشكل موحد مع أختبارات مستحقات ضريبة الأجور .

الأجور الإجمالية Total Payroll

يتمـــثل أختبار إجمالى الأجور فى مطابقة الأجور الإجمالية بالأستاذ العام مع كل من الإقرارات الضريبية ، حيث تتمثل أهداف الاختبار فى تحديد ما إذا كـــانت العمليات المالية للأجور قد تم تحميلها الى حسابات لاتخص الأجور أو لم يتم تسجيلها فى يومية الأجور على الإطلاق .

وإذا كانت تلك الاهداف مناسبة ، إلا أنه من المشكوك فيه أن يتم تحديد ما إذا كـــان هذا الإجراء مفيدا فى كشف نوع التحريف المستهدف فى تلك الحالة ، ونظرا لأنه يتم إعداد كل من سجلات ضريبة الأجور وكشف الاجور على نحو مباشـــر مـــن الملف الرئيسى للأجور ، فإذا ما وقعت أى تحريفات سيكون من المحتمل أن توجد فى كلا النوعين من السجلات ، وسيعد ذلك الإجراء مفيدا فى المواقـــف الـــنادرة ، إلا أنه قد لا يكون من الضرورى تنفيذه على نحو معتاد ،

ويتم استخدام كل من أختبارات الرقابة والأختبارات الأساسية للعمليات كوسائل أفضل لكشف ضريبة النوعين من التحريفات فى معظم عمليات المراجعة .

٤/٧ تقييم نتائج عملية المراجعة الخاصة بحسابات الأجور

Evaluating the Audit Findings – Payroll Related Accounts

عـندما يقـوم المـراجع باستكمال اختبارات التحقق الاساسية المخططة للحسـابات المرتـبطة بـالأجور ، فإن كافة التحريفات المحددة يجب ان يتم تجميعها ، أو يتم مقارنة التحريف المحتمل بالتحريف المقبول المخصص على الحسـابات المرتبطة بالأجور . فإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المسـموح بـه قد يقبل المراجع بأن الحسابات قد تم عرضها بعدالة ، وعلى الـنقيض فإذا ما كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المسموح به فعن المراجع يجب ان يستنتج بأن تلك الحسابات لم يتم عرضها بعدالة .

يتعين أيضا أن يقوم المراجع بتحليل التحريفات المكتشفة من خلال تطبيق الأختبارات الأساسية حيث ان تلك التحريفات قد توفر دليل إثبات إضافى على مخاطـر الـرقابة الخاصة بنظام الأجور ، فإذا توصل المراجع الى استنتاج مـؤداه بأن مخاطر المراجعة كانت مرتفعة بدرجة غير مقبولة فإنه يتعين أن يـتم أداء إجـراءات مـراجعة إضافية أو يتعين أن يكون المراجع مقتنعا بأن العميـل يقـوم بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة بالأجور عند مستوى مقبول . على سبيل المثال يفترض أن الإجراءات التحليلية للمراجع قد أشارت الى ان مصروف العمولات قد تم المغالاة فى عرضها ، فى تلك الحالة قد يقوم المـراجع بأداء عمليات حسابية تفصيلية لمصروف العمولات أو قد يطلب ان يقوم العميل بتعديل ذلك الحساب بمقدار قيمة التحريف المقدر .

الفصل الخامس

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

الفصل الخامس

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات

Auditing the Purchasing and Payments Cycle

الأهداف التعليمية Learning Objectives

٥/١ أهمية سياسات الإعتراف بالمصروف والإلتزام فى عملية المراجعة .

٥/٢ طبيعة دورة المشتريات والمدفوعات .

٥/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المشتريات والمدفوعات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها .

٥/٤ إجراءات الفصل بين الواجبات والمسئوليات الرئيسية .

٥/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المشتريات والمدفوعات .

٥/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية لحسابات الدائنين .

٥/٧ إختبارات تفاصيل حسابات الدائنين وأهداف مراجعتها .

٥/٨ إختبارات الإلتزامات التى لم يتم إثباتها خلال الفترة .

٥/٩ إختبارات إستغلال الفترة الزمنية لحسابات الدائنين .

٥/١٠ تقييم نتائج المراجعة لحسابات الدائنين والحسابات المرتبطة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) بعنوان عناصر القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٣) بعنوان إختبارات التحقق الأساسية السابقة لتاريخ قائمة المركز المالي .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند أداء مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٢) بعنوان دراسة المراجع لوظيفة المراجعة الداخلية عند أداء مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان دليل الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .

٥/١ أهمية سياسات الإعتراف بالمصروف والإلتزام فى عملية المراجعة

The Importance of Expense and Liability Recognition for the Audit

تتضــمن كثير من العمليات التى يتم معالجتها من خلال دورة المشتريات والمدفوعات الإعتراف بالمصروفات والإلتزامات المقترنة بها . ونتيجة لذلك فــإن المراجع يجب أن يتفهم المفاهيم الأساسية المرتبطة بالإعتراف بكل من المصــروف والإلــتزام من أجل مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات . وقد عــرفت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) بعنوان عناصر القوائم المالية **Elements of Financial Statements** الصــادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية كل من المصروفات والإلتزامات على النحو التالى :-

" المصــروفات عــبارة عــن التدفقات الخارجة أو الإستخدامات الأخرى للأصــول أو تضمين الإلتزامات المرتبطة (أو مزيج من كل منهما) الناشئة عن تسليم أو إنتاج السلع وتقديم الخدمات أو تنفيذ الأنشطة الأخرى التى تكون الأنشطة والأعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة " .

أمــا الإلــتزامات فــهى عبارة عن التضحيات المستقبلية المحتملة للعوائد الإقتصــادية الناشئة من تقديم إلتزامات أحد المنشآت لتحويل الأصول أو تقديم الخدمات الى منشآت أخرى فى المستقبل كنتيجة لعمليات أو أحداث سابقة .

ولاشــك أن سياســات المنشأة للإعتراف بالمصروف ونوع المصروفات المرتبطة تؤثر على كيفية تسجيل العمليات والمحاسبة عنها فى القوائم المالية . وتشــير قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية **Recognition and Measurement in Financial Statements** الا أن المصروفات يمكن تبويبها الى ثلاثة أنواع هى :-

١) مصروفات معينة يمكن مقابلتها مباشرة بعمليات أو أحداث محددة ويتم الإعتراف بها فى ضوء الإعتراف بالإيراد . ويشار الى تلك الأنواع من المصروفات بمصطلح تكاليف المنتج Product Costs وتتضمن عديد من المصروفات مثل تكاليف البضاعة المباعة Cost of Goods Sold .

٢) كثير من المصروفات يتم الإعتراف بها أثناء الفترة خلالها يتم إنفاق النقدية أو تضمين الإلتزامات فى مقابل البضائع والخدمات التى يتم إستخدامها فى ذلك الوقت أو خلال فترة زمنية قريبة ، مثل تلك المصروفات لا يمكن أن يتم ربطها مباشرة بعمليات محددة ولذلك يفترض أنها لن توفر عوائد مستقبلية . ويشار الى تلك المصروفات بمصطلح تكاليف الفترة Period Costs ، وكأمثلة على تلك المصروفات المرتبات الإدارية ومصروف الإيجار .

٣) بعض المصروفات يتم تخصيصها عن طريق إجراءات منهجية أو منطقية على الفترات التى خلالها يتوقع أن توفر الأصول المرتبطة عوائد ، وكمثال على مثل ذلك المصروف إهلاك المعدات والآلات .

بصفة عامة فإن الإلتزامات التى تعتبر عادة جزء من عملية الشراء يطلق عليها حسابات الدائنين التجاريين Trade Accounts Payable ، وهناك بالطبع عديد من المصروفات الأخرى المرتبطة والتى يتم تضمينها كإلتزامات فى نهاية كل فترة محاسبية . إن معظم المصروفات التى يتم الإعتراف بها هى تكاليف المنتج أو الفترة .

٥/٢ طبيعة دورة المشتريات والمدفوعات

The Nature of Purchasing and Payments Cycle

تعـد دورة الحيازة والمدفوعات **Acquisition and Payment Cycle** عن البضائع والخدمات التى يتم الحصول عليها من الغير الدورة الثالثة من دورات العمـليات والـتى تتضـمن شـراء وإقتناء البضائع (المواد الخام والمعدات والمهمـات والمـنافع العامـة) والخدمـات (الصيانة والإصلاح والبحوث والتطوير) .

فتلك الدورة لا تشتمل على الحصول على خدمات العاملين ودفع مقابل لها (دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية **Payroll and Personnel Cycle**) ، كمـا لا تشـمل التحويلات والتوزيعات الداخلية للتكاليف داخل المنشأة (يتم مراجعـتها كجـزء من التحقق من الأصول والإلتزامات بشكل فردى) . كما أنهـا لا تتضـمن أيضـا عمـلية الحصـول على رأس المال وإعادة دفعه **Acquisition and Repayment of Capital** (القـروض ذات الفوائد وحقوق الملكية **Interest-Baying Debt and Owner's Equity**) .

وتتضـمن دورة شراء البضائع والخدمات عديد من العناصر مثل شراء المـواد الخـام والمعـدات والمهمات والمنافع العامة والإصلاحات والصيانة والبحوث والتطوير .

وتتضمن تلك الدورة مجموعتين من العمليات المالية هما (١) شراء البضائع والخدمـات ، (٢) والمدفوعـات الـنقدية الخاصة بتلك المشتريات (وتمثل مـردودات ومسموحات المشتريات مجموعة أخرى من العمليات إلا أن قيمتها لا تتسم بالأهمية النسبية فى معظم المنشآت) .

وترتـــبط بدورة المشتريات والمدفوعات عدد كبير ومتنوع من الحسابات مـــنها ما يرتبط بحسابات الأصول أو الإلتزامات أو المصروفات أو حسابات الدخل المتنوعة ، كما يوجد عدد كبير آخر من الحسابات يتأثر بتلك الدورة ، ولذلـــك يمكـــن القول أن وقت المراجعة الذى يتم تخصيصه فى مراجعة تلك الدورة يزيد بكثير عن الوقت الذى يتم فيه مراجعة أية دورة أخرى .

بصـــفة عامـــة كل عملية مالية ترتبط بتلك الدورة إما أن تكون مدينة أو تكـــون دائـــنة لحســـابات الدائـــنين ، ونظراً لأن العديد يقوم بإجراء عمليات المشـــتريات مباشرة عن طريق الشيكات ومن خلال صندوق النقدية النثرية ، فإن نموذج تدفق المعلومات المحاسبية خلال الحسابات المختلفة المرتبطة بتلك الدورة سيتسم بالبساطة .

عمومـــاً تتضـــمن دورة المشـــتريات والمدفوعـــات القرارات التشغيلية الضـــرورية للحصول على البضائع والخدمات بغرض تنفيذ العمليات ، وتبدأ عادة تلك الدورة أمر الشراء **Purchase Order** من الموظف المختص بذلك حـــتى يـــتم توفير البضائع والخدمات التى تحتاج اليها الشركة ، وتنتهى تلك الـــدورة بدفع مقابل تلك المنافع التى تم إستلامها . وهناك أربعة وظائف هامة فى تـــلك الـــدورة ويرتـــبط بهـــا عديد من العمليات والحسابات والمستندات والســـجلات ونظم الرقابة الداخلية . يوضح الشكل رقم (٥/١) تلك الحسابات المرتبطة بتلك التقرير وأنواع إختبارات المراجعة المرتبطة بها .

بالإضـــافة الى تـــلك الحسابات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات وأهمها حسابات الدائنين توجد عديد من الحسابات الأخرى لعل أبرزها ما يلى:

- النقدية فى البنك .
- المخزون .

- الأصول الثابتة (الأراضى ، المبانى ، المعدات الصناعية ...) .
- الإستئجار وتحسينات الإستئجار .
- براءات الإختراع والعلاقات التجارية وحقوق الطبع والإمتيازات .
- تكلفة البضاعة المباعة .
- المصروفات .
- المصروفات المدفوعة مقدماً .
- المصروفات المستحقة .

٥/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المشتريات والمدفوعات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها

The Functions, Documents and Records of Acquisition and Payments Cycle and its Related and Controls

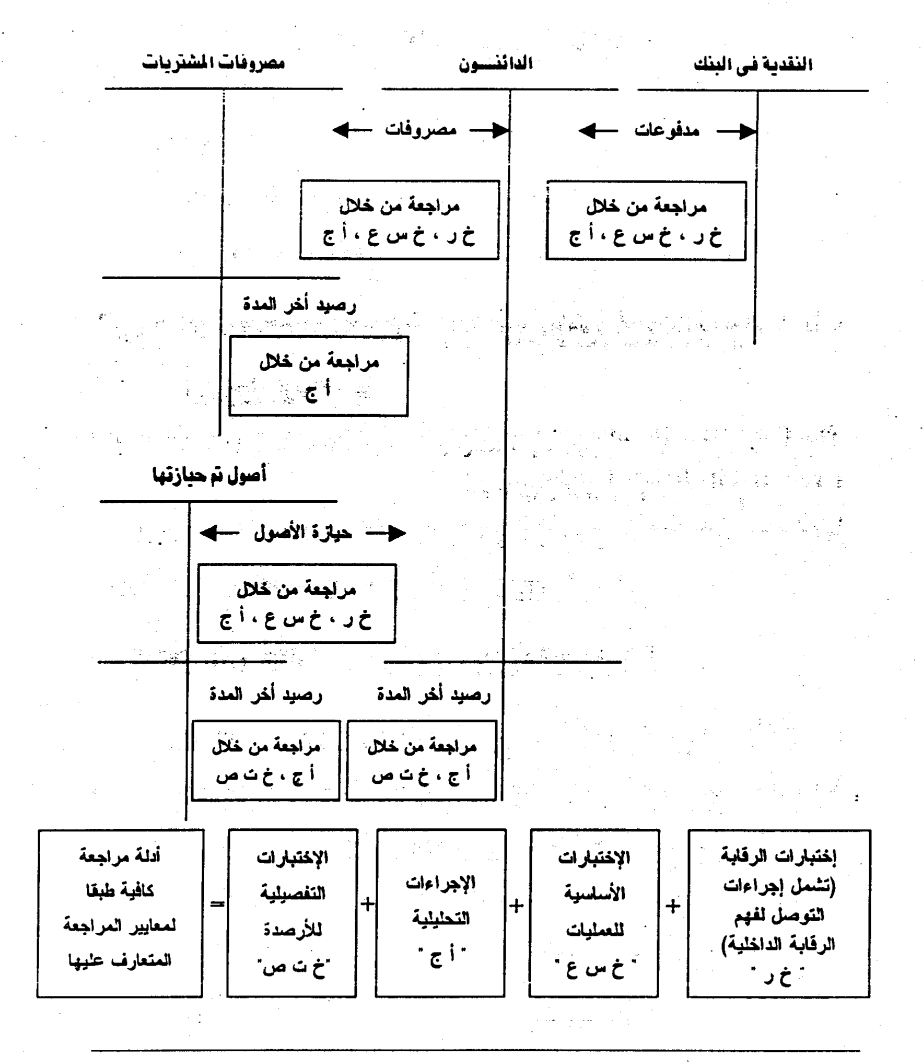
تتمثل الوظائف الأربعة لدورة المشتريات والمدفوعات وحساباتها ومستنداتها وسجلاتها ونظم الرقابة الداخلية عليها فيما يلى :-

١- تشغيل أوامر الشراء Processing Purchase Orders

ويمثل طلب البضائع والخدمات من أفراد عميل المراجعة نقطة البداية بدورة المشتريات والمدفوعات ، ويتوقف الشكل الفعلى للطلب والموافقة المطلوبة على طبيعة تلك البضائع والخدمات بالإضافة الى سياسة الشركة . وتتضمن أهم الحسابات ذات الصلة فى المخزون ، الأصول الثابتة ، المصروفات المدفوعة مقدماً ، تحسينات الإستئجار ، حسابات الدائنين ، المصروفات الصناعية ومصروفات البيع ، بالإضافة الى المصروفات العمومية والإدارية .

الشكل رقم (٥/١)

أنواع إختبارات المراجعة بدورة المشتريات والمدفوعات



أ – المستندات :

وتتمثل المستندات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك الوظيفة ما يأتى :

١ – طلب الشراء Purchase Requisition

يتم طلب البضائع والخدمات من قبل شخص مسئول مصرح له بذلك ، وقد يـتم طلب شراء بعض المواد عن طريق رئيس العمال أو مشرف المخزن ، وقد يتم طلب خدمة الإصلاح عن طريق الأفراد بالمصنع أو الإدارة ، وقد يتم طلب التأمين عن طريق نائب الرئيس المسئول عن الأصول والمعدات .

٢ – أمر الشراء Purchase Order

وهـو مسـتند يتم فيه تعريف كل من وصف وكمية المعلومات المرتبطة بالبضائع والخدمات التى ترغب الشركة فى شرائها ، ويتم عادة إستخدام ذلك المستند لتوضيح التصديق على شراء البضائع والخدمات .

ب– نظم الرقابة الداخلية على وظيفة تشغيل أوامر الشراء

يعتبر الترخيص الملائم Proper Authorization جانباً جوهرياً لوظيفة الشـراء لأنـه يؤكد على أنه يتم الحصول على البضائع والخدمات لأغراض مـرخص بها للشركة ، ويؤدى ذلك الى تجنب إقتناء عناصر بشكل مبالغ فيها أو على نحو لا ضرورة له .

وعادة ما تسمح معظم المنشآت بوجود تصديق عام على شراء إحتياجات التشغيل المعتادة فى مستوى محدد (مثل المخزن) مع وجود تصديق لحيازة الأصـول الرأسمالية فى مستوى أخر ، على سبيل المثال فإن شراء الأصول الثابتة فى حدود قيم نقدية محددة تتطلب موافقة مجلس الإدارة . وقد يتم الأمر عند شراء بعض العناصر التى لا تتسم بالتكرار نسبياً الحصول على الموافقة مـن قبل أعضاء محددين فى الإدارة (مثل بوالص التأمين أو عقود الخدمات

طويلة الأجل) . كما يتم الموافقة على التوريدات والخدمات المتعلقة بالتكاليف التى تقل قيمتها عن حدود معينة بواسطة رؤساء الإدارات أو المشرفين ، ويتم تسجيل بعض أنواع المواد الخام والتوريدات تلقائياً عندما تكون فى مستويات يـتم تحديدها مسبقاً ، ويحدث ذلك عن طريق الإتصال المباشر مع الحاسبات الإلكترونية لدى الموردين .

وبعد أن يتم الموافقة على عمليات المشتريات المطلوبة ، يجب إعداد أمر الإقتناء والبضائع أو الخدمات ، ويتم إصدار الأمر الى المورد لشراء عنصر محـدد بسعر معين وتسليمه فى وقت محدد ، ويكون الأمر عادة مكتوب حيث يمثل مستنداً قانونياً كعرض للشراء . وفى معظم البنود الروتينية يتم إستخدام أمر الشراء لتوضيح عرض الشراء .

ويتم تخصيص إدارة للمشتريات فى بعض الشركات للتأكد من مدى كفاية جـودة البضائع والخدمات وفقاً للحد الأدنى من السعر ، وحتى يتم توفير نظم رقابـة داخلية جيدة يتعين ألا تتحمل إدارة المشتريات مسئولية التصديق على عمـليات الشراء أو إستلام البضائع ، حيث يجب أن يكون هناك ترقيم مسبق لأوامر الشراء .

٢- وظيفة إستلام البضائع والخدمات Receiving Goods and Services

يعتبر إستلام الشركة للبضائع أو الخدمات من المورد نقطة حيوية لدورة المشـتريات والمدفوعـات بإعتبارها تمثل النقطة التى تقوم عندها الشركات بإثـبات عمليات الإقتناء والإعتراف بالإلتزامات المرتبطة بها فى سجلاتها ، وعند إستلام البضائع تتطلب نظم الرقابة الداخلية الجيدة أن يتم فحص البضائع من حيث المواصفات والكمية وتاريخ الوصول وحالتها .

وتتمثل مستندات ونظم الرقابة الداخلية على تلك الوظيفة على النحو التالى :

أ – تقرير الإستلام **Receiving Report**

وهـــو عـــبارة عـــن مستند يتم إعداده عند ورود البضائع المادية لإثبات مواصـــفاتها وكميـــتها وتاريخ إستلامها بالإضافة الى باقى البيانات الملائمة الأخـــرى ، ويتم إستلام البضائع والخدمات فى التاريخ الذى يعترف فيه عادة العميل على الإلتزامات المتعلقة بالحيازة والشراء .

ب- نظم الرقابة الداخلية

عـــادة ما تكون هناك إدارة لإستلام البضائع فى معظم الشركات ، حيث تعمل على كتابة تقرير الإستلام الذى يمثل دليلاً على إستلام وفحص البضائع، وعادة ما يتم إرسال نسخة واحدة الى المخزن وإرسال نسخة أخرى الى إدارة حســابات الدائنين لتلبية إحتياجاتهم من المعلومات وبهدف منع السرقة وسوء الإستخدام يتعين توفير نظم رقابة مادية **Physical Controls** من وقت الإستلام حتى يتم صرف البضائع .

كمـــا يجب أن يتمتع الأفراد الذين يعملون بإدارة الإستلام بالإستقلال عن العاملين فى إدارة المخازن وإدارة المحاسبة .

كمـــا يجـــب أن يـــتم إثبات تحويل مسئولية البضائع بالدفاتر والسجلات المحاســـبية عـــندما يتم نقلها من قسم الإستلام الى التخزين ومن التخزين الى التصنيع .

٣- الإعتراف بالإلتزامات Recognizing the Liability

يتطلب الإعتراف الصحيح بالإلتزامات الخاصة بإستلام البضائع والخدمات وجود تسجيل فورى ودقيق **Prompt and Accurate Recording**. إن التسجيل

المبدئي له أثر جوهري على القوائم المالية المسجلة وعلى المدفوعـات النقدية الفعـلية ، وبالـتالي يجب أن يتم توخي الحذر الكبير بهدف تضمين عمليات المشتريات والحيازة الفعلية فقط بقيمتها الصحيحة .

وتتضمن تلك الوظيفة المستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية التالية :

١ – يومية المشتريات Acquisitions Journal

وهي تمثل دفتر يومية يتم فيه إثبات العمليات المالية الخاصة بالمشتريات. ويتضمن ذلك الدفتر بشكل مفصل كل عملية مشتريات ، كما يحتوي على عدة تبويـبات مختـلفة لمعظـم أنـواع المشـتريات الهامة مثل شراء المخزون والإصلاحات والصيانة والمهمات والقيود الخاصة بحسابات الدائنين بالإضافة الى الحركات المدينة والدائنة المتنوعة .

وقـد يتضـمن دفـتر يومية المشتريات أيضاً العمليات المالية لمردودات ومسـموحات المشتريات إذا لم يتم إستخدام دفتر يومية مستقل لذلك . ويمكن إستخراج يومية المشتريات في أي وقت من عمليات المشتريات المتضمنة في مـلفات الكمـبيوتر ، وترحل التفاصيل من دفاتر اليومية الى الملف الرئيسي لحسـابات الدائـنين ، كما يتم ترحيل إجماليات اليومية الى الأستاذ العام عن طريق الكمبيوتر .

٢ – تقرير ملخص عمليات المشتريات Summary Acquisition Report

ويمـثل ذلك التقرير المستند الذي يتم التوصل اليه عن طريق الكمبيوتر حيـث يتم فيه تلخيص عمليات المشتريات خلال فترة زمنية معينة ، ويحتوي ذلك التقرير نمطياً على معلومات تم تحليلها الى المكونات الأساسية مثل نوع الحساب ونوع المخزون أو القسم .

٣- فاتورة البائع (المورد) Vendor's Invoice

وتمثل الفاتورة مستند يوضح عدة أمور مثل مواصفات ملكية البضائع والخدمات المشتراة ، والسعر بما فى ذلك قيمة الشحن وشروط الخصم النقدى وتاريخ إعداد الفاتورة .

وتعتبر الفاتورة مستنداً أساسياً لأنه يحدد قيمة المبالغ المدينة على الشركة لصالح المورد مقابل عمليات المشتريات التى تمت .

٤- مذكرة المديونية Debit Memo

وهى تمثل مستند يوضح التخفيض فى القيمة المستحقة للمورد بسبب رد البضائع أو السماح بالإحتفاظ بها دون مقابل . وتأخذ المذكرة عادة نفس الشكل الخاص بفاتورة البائع إلا أنها تدعم التخفيضات فى أرصدة حسابات الدائنين بدلاً من الزيادات فيها .

٥- حزمة المستندات Voucher

وهو مستند يستخدم غالباً عن طريق المنشآت لتوفير وسائل رسمية لتسجيل والرقابة على عمليات المشتريات ، وتتضمن تلك القسائم ملف أو مجلد يتضمن المستندات وحزمة بالمستندات الملائمة على سبيل المثال أمر الشراء ، نسخة من إيصال الشحن ، تقرير الإستلام وفاتورة البائع . وبعد أن يتم السداد يتم إضافة صورة الشيك الى حزمة المستندات .

٦- الملف الرئيسى لحسابات الدائنين Accounts payable Master File

وهو عبارة عن ملف يتم فيه تسجيل عمليات المشتريات الفردية ، والمدفوعات النقدية لها ، ومرتجعات ومسموحات المشتريات ولكل بائع أو مورد . ويتم تحديث ذلك الملف من ملفات العمليات المالية للمسموحات والمردودات والمسموحات والمدفوعات النقدية الموجودة بالكمبيوتر ، ويجب

أن يتساوى مجموع أرصدة حسابات الدائنين الفردية بالملف الرئيسى مع مجموع أرصدة حسابات الدائنين بالأستاذ العام . وتظهر المخرجات المطبوعة من الملف الرئيسى لحسابات الدائنين الذى يخص كل مورد على حدة عديد من المعلومات هى :-

- رصيد أول المدة لحسابات الدائنين .
- كل عملية مشتريات .
- مردودات ومسموحات المشتريات .
- المدفوعات النقدية .
- رصيد أخر المدة لحسابات الدائنين .

وقد لا تحتفظ معظم الشركات بملف رئيسى لحسابات الدائنين يخص كل مورد على حدة ، حيث تقوم تلك الشركات بدفع المبالغ للموردين على أساس فاتورة كل مورد على حدة ومن ثم سيتساوى إجمالى قيم الفواتير غير الموزعة للموردين بالملف الرئيسى على إجمالى رصيد حسابات الدائنين .

٧- ميزان مراجعة حسابات الدائنين Accounts Payable Trial Balance

وهو يمثل قائمة تتضمن القيم المستحقة لكل مورد أو عن كل فاتورة أو قسائم تبادل عند نقطة من الوقت ، ويتم إعداد ذلك الميزان عادة ومباشرة من الملف الرئيسى لحسابات الدائنين .

٨- كشف حساب المورد Vendor's Statement

ويمثل ذلك الكشف قائمة يقوم المورد بإعدادها شهرياً بهدف توضيح رصيد أول المدة ، وعمليات المشتريات وعمليات مردودات ومسموحات المشتريات والمدفوعات النقدية التى أرسلت للمورد بالإضافة الى الرصيد

الختامى ، وتعبر تلك الأرصدة والأنشطة عما يراه المورد بشأن العمليات المالية التى حدثت خلال الفترة الزمنية ، حيث ان إعدادها تم من وجهة نظره وليس عما يراه عميل المراجعة ، ويجب أن يحدث تماثل بين كل من القيم المدرجة بالملف الرئيسى لحسابات الدائنين وكشف الموردين الا فى حالة وجود قيم متنازع عنها أو اختلافات زمنية والتى يتعين فحصها وتسويتها .

نظم الرقابة الداخلية

يتم تسجيل الإلتزامات التى تنشأ عن عمليات المشتريات فى بعض الشركات وفقا لمعيار إستلام البضائع والخدمات ، ويتم تأجيل ذلك فى بعض الشركات الأخرى حتى يتم إستلام فاتورة المورد (الشراء) ، وفى كلتا الحالتين يجب أن تتحمل إدارة حسابات الدائنين مسئولية التحقق من مدى ملائمة عمليات المشتريات وذلك عن طريق مقارنة التفاصيل فى أمر الشراء ، تقرير الإستلام ، وفاتورة المورد لتحديد مدى صحة عديد من العناصر بفاتورة المورد لعل أبرزها المواصفات والأسعار والكميات والشروط وإجراءات الشحن بالإضافة الى القيام بالتحقق من عمليات الضرب والجمع وتوزيع الحساب .

كذلك يجب مراعاة ألا يقوم الأفراد الذين يسجلون عمليات المشتريات فى إدارتى حسابات الدائنين أو التشغيل الإلكترونى للبيانات بالتعامل مع النقدية والأسهم القابلة للتعامل فى السوق وباقى الأصول الأخرى .

أيضا من الضرورى توافر أنواع أخرى من الرقابة الداخلية مثل وجود مستندات وسجلات ملائمة ، ووجود إجراءات مناسبة لإمساك الدفاتر بالإضافة الى أهمية إجراء فحص وتحقق حيادى على الأداء من خلال تنفيذ وظيفة حسابات الدائنين .

٤ – تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية

Processing and Recording Cash Disbursements

في معظم الشركات يتم سداد حسابات الإلتزامات والمشتريات عن طريق الشيكات بواسطة الحاسب الإلكتروني وذلك من واقع المعلومات التي يتضمنها ملف العمليات المالية للمشتريات وقت إستلام البضائع والخدمات . وعادة ما يتم إعداد الشيكات في صورة نموذج متعدد النسخ ، بحيث يتم إرسال النسخة الأصلية للجهة التي يتم الدفع لها ، ويتم حفظ نسخة من الشيك مع فاتورة المورد وباقي المستندات المؤيدة الأخرى ، ويتم حفظ النسخة الثانية في ملف مرتب رقمياً ، ويتم تسجيل الشيكات في معظم الحالات فردياً في ملف العمليات المالية للمدفوعات النقدية .

وتتمثل أبرز المستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بتلك الوظيفة في الآتي :-

أ – المستندات والسجلات

١ – الشيك Check

هو عبارة عن وسيلة الدفع للمستحق من عمليات المشتريات عندما يستحق وقت الدفع ، وبعد أن يتم توقيع الشيك من المسئول المختص الذي يتوافر له ترخيص القيام بذلك ، يتم إعتبار ذلك الشيك أحد عناصر أصول الشركة . وبالتالي يجب إرسال الشيكات الموقعة بالبريد عن طريق الشخص الذي وقع عليها أو شخص يعمل تحت إشرافه . وعندما يحصل المورد البائع على مستحقاته ويتم تظهير الشيك اليه عن طريق بنك العميل وتسديده للمورد فانه يشار الى ذلك بالشيك الملغى Cancelled Check .

٢ – يومية المدفوعات النقدية Cash Disbursements Journal

تمثل يومية المدفوعات النقدية وقد يتم قيمة تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية ، ويمكن التوصل الى يومية المدفوعات النقدية فى أى وقت من واقع العمليات المالية التى تتضمنها ملفات الكمبيوتر . ويتم ترحيل التفاصيل من اليومية الى الملف الرئيسى لحسابات الدائنين ، كما يتم الترحيل من اجماليات اليومية الى الأستاذ العام بواسطة الكمبيوتر .

ب- الرقابة الداخلية

تشمل أهم أنواع الرقابة الداخلية لتلك الوظيفة فى الآتى :-

- توقيع الشيكات عن طريق شخص يتوافر له السلطة الملائمة لذلك .
- فصل المسئوليات المرتبطة بتوقيع الشيكات وتنفيذ وظيفة حسابات الدائنين .
- إجراء فحص مستقل جيد للمستندات المؤيدة بواسطة الشخص الذى يوقع على الشيك فى الوقت الذى يتم فيه التوقيع .
- يجب وجود ترقيم مسبق للشيكات ، كما يجب طبعها على ورق خاص حتى يكون من الصعب تعديل اسم الشخص الذى سيتم الدفع اليه أو تعديل قيمة الشيك .
- يجب توفير الرقابة على الشيكات التى لم تستخدم بعد أو الشيكات التى تم إعتبارها ملغاة وكذلك الشيكات التى تم التوقيع عليها .
- يجب أن يكون هناك وسيلة لإلغاء المستندات المؤيدة لمنع إعادة إستخدامها لتدعيم شيك آخر فى وقت لاحق . مثل كتابة رقم الشيك على المستندات المؤيدة .

٥/٤ إجراءات الفصل بين الواجبات والمسئوليات الرئيسية

The Key Segregation of Duties

تعتبر اجراءات الفصل بين الواجبات الملائمة أحد أكثر اجراءات الرقابة الداخلية أهمية في أى نظام محاسبى . حيث يتعين أن يتم تخصيص وتوزيع المسئوليات بحيث لا يتم سيطرة شخص واحد فقط على كافة مراحل معالجة عمليات دورة المشتريات والمدفوعات الأمر الذى قد يترتب عليه حدوث أخطاء أو غش ولا يتم إكتشافها ، وبسبب وجود إحتمال السرقة والغش فى تلك الدورة فإنه يتعين أن يتم الفصل بين واجبات الأفراد المسئولين عن وظيفة طلب الشراء ووظيفة إستلام البضائع عن وظائف معالجة الفواتير وحسابات الدائنين والترحيل بدفاتر الأستاذ العام ، وإذا ما تم إستخدام تكولوجيا المعلومات **Information Technology (IT)** بشكل مكثف عند ممارسة عمليات دورة المشتريات والمدفوعات يتعين أن يكون هناك فصل ملائم بين الواجبات فى إدارة تكنولوجيا المعلومات . يوضح الشكل رقم (٥/٢) الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات بالنسبة لعمليات المشتريات وأمثلة على الأخطاء أو الغش المحتمل الذى قد ينتج من وجود تعارض فى أداء الواجبات والمسئوليات .

كما يوضح الجدول رقم (٥/٣) الفصل الملائم بين الواجبات لوظائف المشتريات وحسابات الدائنين من خلال الأقسام المختلفة التى تتعامل مع عمليات المشتريات .

شكل رقم (٢/٥)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

فى دورة المشتريات والأخطاء أو الغش المحتمل

الفصل بين الواجبات	الأخطاء أو الغش المحتمل الناتج من وجود تعارض فى الواجبات
١- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة الشراء عن وظائف طلب شراء وإستلام البضائع .	- إذا ما كان أحد الأفراد مسئول عن وظائف طلب الشراء والشراء والإستلام ، فانه يمكنه إرتكاب عمليات شراء وهمية أو غير مرخص بها ، وقد يؤدى ذلك الى سرقة البضائع ودفع نقدية على عمليات شراء غير مرخص بها .
٢- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة إعداد الفاتورة عن وظيفة حسابات الدائنين .	- إذا ما كان الفرد مسئولاً عن وظائف إعداد الفاتورة وحسابات الدائنين ، فانه يمكن عمل عمليات شراء عند أسعار أو شروط غير صحيحة أو قد يتم سداد نقدية مقابل بضائع أو خدمات لم يتم الحصول عليها ، وهذا قد يؤدى الى المغالاة فى دفع النقدية مقابل البضائع أو الخدمات أو سرقة النقدية .
٣- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة الدفع عن وظيفة حسابات الدائنين .	- إذا ما كان الفرد مسئولاً عن وظيفة السداد وأيضاً له الحق فى الوصول الى سجلات حسابات الدائنين ، قد يمكنه إصدار شيكات غير مرخص بها مؤيدة بمستندات مصطنعة ، وقد يتم تسجيل عمليات غير مصرح بها ، وهذا يمكن أن يؤدى الى سرقة نقدية المنشأة .
٤- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة حسابات الدائنين عن وظيفة إمساك دفتر الأستاذ العام .	- إذا كان الفرد مسئولاً عن سجلات حسابات الدائنين وأيضاً عن دفتر الأستاذ العام فان ذلك الشخص يمكنه إحصاء أى تزوير أو غش يمكن إكتشافه نمطياً نتيجة مطابقة حسابات الأستاذ الفرعية مع حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام .

شكل رقم (٣/٥)

الفصل بين الواجبات لوظائف المشتريات

وحسابات الدائنين عن طريق القسم

وظيفة الشراء وحسابات الدائنين	الشراء	الإستلام	حسابات الدائنين	النقدية	تكنولوجيا المعلومات
١- الإعداد والموافقة على أمر الشراء .	×				
٢- إستلام وحصر وفحص المواد المشتراة .		×			
٣- إستلام فواتير الموردين ومطابقتها بالمستندات المؤيدة .			×		
٤- ترميز (فحص) توزيعات الحساب .			×		
٥- تحديث سجلات حسابات الدائنين .			×		×
٦- إعداد شيكات الموردين .					×
٧- توقيع شيكات الموردين وإرسالهم بالبريد .				×	
٨- إعداد سجل القسائم (حزم المستندات) .					×
٩- مطابقة سجل حزم المستندات مع الأستاذ العام .			×		

٥/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المشتريات والمدفوعات

Tests of Control and Substantive Tests of Transaction for Acquisition and Payment Cycle

يمكن للمراجع تخفيض وقت المراجعة إذا ما تمكن من تخفيض إختبارات تفاصيل الحسابات المرتبطة بتلك الدورة (حسابات المخزون والأصول الثابتة وحسابات الدائنين والمصروفات) ، ويتم ذلك عن طريق إستخدام إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات للتحقق من فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المشتريات والمدفوعات ، ومن ثم فإن تلك الإختبارات تحتل إهتماماً كبير في تلك الدورة ولاسيما إذا توافر لدى العميل رقابة داخلية فعالة **Effective Internal Controls** . ويمكن تقسيم تلك الإختبارات الى نوعين رئيسيين هما :

أ - إختبارات عمليات المشتريات **Tests of Acquisition** :- وهى تتعلق بثلاثة وظائف هى تشغيل أوامر الشراء ، إستلام البضائع والخدمات بالإضافة للإعتراف بالإلتزامات .

ب- إختبارات المدفوعات **Tests of Payments** :- وهى تتعلق بوظيفة تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية .

وكإطار لتصميم إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المشتريات والمدفوعات يقوم المراجع بالتحقق من الأهداف الستة المرتبطة بالعمليات التالية (الوجود ، الإكتمال ، الدقة ، التبويب ، التوقيت والترحيل والتلخيص) ، ويقوم بإتباع نفس المنهجية السابقة حيث يقوم بالتوصل لفهم الرقابة الداخلية بغرض تحديد أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور بها ، ثم يقوم بتقدير مبدئى عن مخاطر الرقابة فى كل هدف ، وهنا يحدد المراجع

أنـــواع الـــرقابة التى سيتم اختبارها للاختبار حتى يتم تدعيم التقدير المبدئى لمخاطـــر الـــرقابة ، حيث يتم بناء الإختبارات الأساسية للاخطاء والمخالفات الـــنقدية ذات الصـــلة بالأهداف على أساس هذا التقدير المبدئى والإختبارات المخططة ، وبعد ما يتم توصل المراجع الى إجراءات المراجعة المرتبطة بكل هـــدف مـــا يتم دمج الإجراءات فى برنامج للمراجعة يمكن تنفيذها على نحو كفء .

يوضـــح الجـــدول رقم (٥/٤) أنواع الرقابة الرئيسية وإختبارات الرقابة والإختـــبارات الأساســـية للعمليات لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية سواء لعمليات المشتريات أو لعمليات المدفوعات ، فبمجرد ما يستقر المراجع على الإجراءات التى سيستخدمها يتم تنفيذ الإختبارات الخاصة بالمشتريات والمدفوعات النقدية على نحو متزامن ، وعلى سبيل المثال بالنسبة للعمـــليات المالية التى سيتم إختبارها للفحص من يومية المشتريات يتم فحص فـــاتورة المـــورد وتقرير الإستلام فى نفس الوقت الذى يتم فيه فحص الشيك المـــلغى المرتـــبط بهما ، وهكذا يتم إجراء التحقق بشكل كفء بدون تخفيض فعالية الإختبارات .

جدول رقم (٥/٤)

أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية وأنواع الرقابة الرئيسية ، إختبارات الرقابة ، والإختبارات الأساسية للعمليات المالية للمشتريات والمدفوعات النقدية

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة فى العمليات المالية
أ – عمليات المشتريات يتم تسجيل عمليات المشتريات للبضائع والخدمات التى تم إستلامها بما يتفق مع مصالح العميل المثلى (الوجود)	– وجود طلب الشراء، أمر الشراء ، تقرير الإستلام ، وفاتورة المورد ضمن حزمة الإيصالات فضلاً عن فحص عمليات المشتريات عند المستوى الملائم .	– فحص المستندات المرتبطة بقسائم التبادل للتعرف على مدى وجودها . – فحص ما يشير الى وجود الموافقة .	– فحص يومية المشتريات ، الأستاذ العام ، والملف الرئيسى للدائنين بشأن القيم الكبيرة وغير العادية. – فحص المستندات الأساسية لتحديد مدى المنطقية والصحة (فاتورة المورد ، تقارير الإستلام ، أوامر الشراء ، وطلبات الشراء).
	– إلغاء المستندات لمنع إعادة إستخدامها . – إجراء تحقق داخلى لكل من فاتورة المورد ، تقارير الإستلام،أوامر الشراء وطلبات الشراء .	– فحص ما يشير الى وجود الإلغاء . – فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى.	– تتبع عمليات المشتريات الخاصة بالمخزون الى الملف الرئيسى للمخزون. – فحص الأصول الثابتة التى تم إقتنائها .
العمليات المالية للحيازة الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال)	– الترقيم المسبق والمحاسبة عن أوامر الشراء . – الترقيم المسبق والمحاسبة عن تقارير الإستلام . – الترقيم المسبق والمحاسبة عن قسائم التبادل .	– المحاسبة عن تسلسل أوامر الشراء . – المحاسبة عن تسلسل تقارير الإستلام . – المحاسبة عن تسلسل قسائم التبادل .	– التتبع من ملف تقارير الإستلام الى يومية المشتريات . – التتبع من ملف فواتير الموردين الى يومية المشتريات .

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة فى العمليات المالية
العمليات المالية للمشتريات تم تسجيلها بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلى من العمليات الحسابية والقيم. - مقارنة الإجمالى لمجموعة من العمليات المالية مع التقارير للملخصات بالحاسب الإلكترونى. - الموافقة على المشتريات فيما يتعلق بالأسعار والخصم .	- فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى. - فحص ملف إجمالى مجموعة العمليات للتعرف على توقيعات مسجل مراقبة البيانات ، ومقارنة الإجماليات مع تقارير الملخصات . - فحص ما يشير الى الموافقة .	- مقارنة العمليات المالية المسجلة فى يومية المشتريات مع فاتورة المورد ، تقرير الإستلام والمستندات المؤيدة الأخرى. - إعادة حساب الدقة الكتابية فى فاتورة المورد بما فى ذلك الخصم والشحن .
تم تبويب العمليات المالية للمشتريات بشكل مناسب (التبويب)	- وجود دليل حسابات ملائم . - التحقق الداخلى من التبويب.	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات . - فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى .	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات من خلال الرجوع الى فواتير الموردين .
تم تسجيل العمليات المالية للمشتريات فى التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- وجود إجراءات تتطلب تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعد ما يتم إستلام البضائع والخدمات . - التحقق الداخلى .	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك فواتير للموردين لم يتم تسجيلها . - فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى .	- مقارنة تواريخ تقارير الإستلام وفواتير الموردين مع التواريخ فى يومية المشتريات .
تم إدراج العمليات المالية على نحو ملائم فى الملفات الرئيسية للدائنين والمخزون وتم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلى من محتويات الملف الرئيسى للدائنين . - مقارنة الملف الرئيسى للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع الرصيد بالأستاذ العام .	- فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى . - فحص التوقيعات على الحسابات بالأستاذ العام بما يشير الى إجراء المقارنة .	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل الى الأستاذ العام والملفات الرئيسية للدائنين والمخزون .

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسية	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة فى العمليات المالية
ب- عمليات المدفوعات النقدية يتم تسجيل المدفوعات النقدية للبضائع والخدمات التى تم إستلامها فعلاً (الوجود)	- الفصل الملائم فى الواجبات بين التعامل فى أرصدة الدائنين ومسئولية توقيع الشيكات . - فحص المستندات المدعمة قبل التوقيع على الشيكات من قبل شخص مرخص له ذلك . - الموافقة على الدفع وفقاً للمستندات المؤيدة فى الوقت الذى يتم فيه توقيع الشيكات.	- المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة . - المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة . - فحص ما يشير الى وجود الموافقة .	- فحص يومية المدفوعات النقدية ، الأستاذ العام ، والملف الرئيسى للدائنين فيما يتعلق بالقيم الكبيرة أو غير العادية . - تتبع الشيك الملغى الى القيود المرتبطة فى يومية المشتريات وفحص اسم من سيتم دفعها . - فحص الشيك الملغى للتعرف على التوقيع المرخص له، التظهير الملائم ، والإلغاء من قبل البنك . - فحص المستندات الداعمة كجزء من إختبارات عمليات المشتريات .
العمليات المالية الفعلية للمدفوعات النقدية تم تسجيلها (الإكتمال)	- الترقيم المسبق والمحاسبة عن الشيكات . - إعداد تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية أو حماية الأصول .	- المحاسبة عن تسلسل الشيكات . - فحص تسويات البنك وملاحظة إعدادها.	- تسوية المدفوعات النقدية مع المدفوعات فى كشف البنك (توفير اثبات عن المدفوعات النقدية) .
تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل دقيق (الدقة)	- التحقق الداخلى من العمليات الحسابية والقيم . - الإعداد الشهرى لتسوية البنك بواسطة شخص مستقل.	- فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى . - فحص التسويات مع البنك وملاحظة إعدادها.	- مقارنة الشيكات الملغاة مع يومية المشتريات المرتبطة بها والقيود فى يومية المدفوعات النقدية. - إعادة حساب الخصم . - إعداد إثبات المدفوعات النقدية.
تم تبويب العمليات المالية للمدفوعات النقدية على نحو ملائم (التبويب)	- وجود دليل حسابات ملائم . - التحقق الداخلى من التبويب.	- فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات . - فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلى.	- مقارنة التبويب مع دليل الحسابات عن طريق الرجوع الى فواتير الموردين ويومية المشتريات .

أهداف المراجعة المرتبطة بالعملية المالية	أنواع الرقابة الرئيسة	إختبارات الرقابة الشائعة	الإختبارات الأساسية الشائعة في العمليات المالية
تم تسجيل العمليات المالية للمدفوعات النقدية في التواريخ الصحيحة (التوقيت)	- تتطلب الإجراءات أن يتم تسجيل العمليات المالية بسرعة قدر الإمكان بعد توقيع الشيك. - التحقق الداخلي .	- فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك شيكات لم يتم تسجيلها . - فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلي .	- مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية. - مقارنة التواريخ في الشيكات الملغاة مع تاريخ إلغاء البنك .
تم إدراج العمليات المالية للمدفوعات النقدية بشكل ملائم في الملف الرئيسي للدائنين كما تم تلخيصها بشكل ملائم (الترحيل والتلخيص)	- التحقق الداخلي من محتويات الملف الرئيسي للدائنين . - مقارنة الملف الرئيسي للدائنين أو إجماليات ميزان المراجعة مع رصيد الأستاذ العام .	- فحص ما يشير الى وجود التحقق الداخلي . - فحص التوقيعات على حسابات الأستاذ العام بما يوضح إتمام المقارنة .	- إختبار الدقة الكتابية عن طريق جمع اليوميات وتتبع الترحيل الى الأستاذ العام والملف الرئيسي للدائنين .

٥/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية لحسابات الدائنين

Designing and Implementing Analytical Procedures for Accounts Payable

يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية مفيدة كإختبارات تحقق أساسية لفحص معقولية حسابات الدائنين والمصروفات المستحقة . وعندما تستخدم تلك الإجراءات كجزء من عملية تخطيط المراجعة فانها يمكن أن تحدد بفعالية حسابات الدائنين والإلتزامات المستحقة التى تم تحريفها .

تمثل أرصدة حسابات الدائنين عموماً إلتزامات مستحقة نتيجة إستلام البضائع والخدمات فى إطار نشاط العمل العادى ، وأحيانا ما يصعب التفرقة بين أرصدة حسابات الدائنين **Accounts Payable** وحسابات الإلتزامات المستحقة **Accrued Liabilities** ، إلا أنه يكون من المفيد أن يتم تعريف الإلتزام **Liability** على أنه حسابات دائنين **Account Payable** إذا كانت القيمة الإجمالية للإلتزام معروفة وتشكل ديناً فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى ، وبذلك تتضمن أرصدة حسابات الدائنين الإلتزامات التى تنشأ عن شراء المواد الخام والمعدات والمنافع العامة والأنواع العديدة الأخرى من البضائع والخدمات التى يتم إستلامها قبل نهاية العام . كما يمكن تعريف الغالبية العظمى من أرصدة حسابات الدائنين عن طريق وجود فواتير الموردين التى تعبر عن الإلتزام ، كما يجب أن يتم التمييز أيضاً بين أرصدة حسابات الدائنين والإلتزامات التى تتم بين الشركة والغير مقابل دفع مقدار محدد من الفائدة ، فإذا تضمن الإلتزام دفع أى قدر من الفائدة يجب أن يسجل كأوراق دفع أو كإلتزام تعاقدى أو كإلتزام عن الرهن أو إلتزام سندات .

ومن المتعارف عليه ان ارصدة حسابات الدائنين تتسم بالأهمية النسبية . وهكذا قد توجد عديد من المخاطر الحتمية . وغالباً ما لا يتسم الرقابة الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين بالفعالية لإعتماد معظم الشركات على إعداد الموردين للفواتير وتذكيرها بالفواتير التى لم يتم دفعها بعد ، ولذلك يجب تنفيذ إختبارات التفصيل لأرصدة حسابات الدائنين على نحو مكثف .

ويتسم إستخدام الإجراءات التحليلية فى دورة المشتريات والمدفوعات بالأهمية مثلما الحال فى كافة الدورات الأخرى ، ويوضح الجدول التالى رقم (٥/٥) الخاص بحسابات قائمة الدخل وقائمة المركز المالى لتلك الدورة ، والتى يمكن إستخدامها فى إكتشاف الجوانب التى يفضل إجراء فحصاً إضافياً بها .

وتتمثل أهم وسائل الإجراءات التحليلية التى تمكن من إكتشاف التحريفات المتعلقة بأرصدة حسابات الدائنين فى مقارنة إجمالى مصروفات العام الحالى بما تم فى العام السابق ، على سبيل المثال مقارنة المراجع مصروفات المنافع العامة مع ما يقابلها بالسنة السابقة يمكن من تحديد مدى تسجيل الفاتورة الأخيرة للمنافع العامة بالسنة المالية .

كما تعد مقارنة المصروفات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة إجراءاً تحليلياً فعالاً فيما يتعلق بحسابات الدائنين لوجود ثبات نسبى بالمصروفات من سنة الى أخرى ومن أمثلة ذلك مصروف الإيجار والمنافع وباقى المصروفات الأخرى التى يتم سدادها على نحو منتظم .

الجدول رقم (٥/٥)

الإجراءات التحليلية لدورة المشتريات والمدفوعات

الإجراء التحليلى	التحريف المحتمل
١- مقارنة أرصدة حسابات المصروفات المرتبطة بالمشتريات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	- التحريف المحتمل فى حسابات الدائنين والمصروفات .
٢- فحص قائمة حسابات الدائنين للتعرف على حسابات الدائنين غير العاديين الذين لا يمثلون الموردين والذين يتعاملون بالفائدة.	- التحريف المحتمل لتبويب الإلتزامات التى لا تتعلق بالعمل الرئيسى .
٣- مقارنة الأرصدة الفردية لحسابات الدائنين مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	- عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات .
٤- حسابات النسب المالية مثل نسبة المشتريات الى حسابات الدائنين ، وحسابات الدائنين الى الإلتزامات المتداولة.	- عدم تسجيل أو عدم وجود الحسابات أو وجود التحريفات .
٥- مقارنة معدل دوران حسابات الدائنين والأيام المستحقة لحسابات الدائنين مع ما يقابلها فى السنوات السابقة وبيانات الصناعة .	- التدنيه أو المغالاة فى عرض حسابات الإلتزامات والمصروفات .
٦- مقارنة مرتجعات المشتريات والمسموحات كنسبة مئوية من الإيراد أو تكلفة المبيعات مع ما يقابلها فى السنوات السابقة وبيانات الصناعة .	- التدنيه أو المغالاة فى عرض مرتجعات المشتريات .

٥/٧ إختبارات تفاصيل حسابات الدائنين وأهداف مراجعتها

Tests of Details of Accounts Payable and its Audit Objectives

يمكن القول بأن هناك ثمانية أهداف من أهداف المراجعة التسعة المرتبطة بالأرصدة يمكن تطبيقها عند مراجعة حسابات الدائنين (بإعتبار أن هدف القيمة القابلة للتحقق غير ملائم) . حيث يتمثل الهدف في تحديد ما إذا كانت أرصدة حسابات الدائنين قد تم تحديدها والإفصاح عنها بشكل ملائم .

يتركز إهتمام المراجع عند مراجعة حسابات الأصول على التأكد من عدم وجود زيادة في أرصدة تلك الحسابات ، ويعد وجود تسجيل للأصل دائماً محل شك ويتم التحقق فيه عن طريق المصادقة والفحص المادى وإختيار المستندات المؤيدة ، ولا يمكن تجاهل إمكانية حدوث تخفيض بالأصل ، ولكن تظل الحقيقة أن المراجع يهتم بشكل أكبر بإمكانية وجود زيادة ومغالاة وليس بإحتمال وجود تخفيض أو تدنيه ، ويتم إتباع مدخل معاكس عند التحقق من أرصدة حسابات الإلتزامات ، أى أن التركيز الرئيسى عند مراجعة الإلتزامات ينصب على إكتشاف التخفيض بالإلتزامات أو إغفال تسجيل الإلتزامات .

ومن الطبيعى أن يركز المراجع على نوعين من التحريفات هما الزيادة فى الأصول أو التخفيض فى الإلتزامات ، حيث يتسم إحتمال رفع قضية ضد المراجع نتيجة الفشل فى إكتشاف هذين النوعين من التحريفات أى إكتشاف التحريف بحقوق الملكية بالقوائم المالية عن طريق زيادتها سواء بمغالاة الشركة وفى تحديد قيمة الأصول أو بالتدنيه بالتخفيض فى قيمة الإلتزامات .

ويمكن تطبيق أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة حسابات المدينين على حسابات الدائنين والإلتزامات المرتبطة بدورة المشتريات والمدفوعات مع وجود ثلاثة إختلافات أساسية تتمثل فى الآتى :-

١- عدم تطبيق هدف القيمة القابلة للتحقق على الإلتزامات .

٢- هـدف الحقـوق والإلـتزامات ، حيث يهتم المراجع بحق العميل فى إستخدام والتخلص من الأصول ، كما يهتم بإلتزامات العميل عن سداد الخصـوم ، فـإذا لم يكن على العميل التزام فلا يجب أن يتم تسجيلها كخصوم .

- إن الإهتمام عند مراجعة الإلتزامات يتركز على البحث عن التخفيضات أو تدنيه القيمة وليس الزيادة أو المغالاة فيها .

يـلخص الجـدول رقـم (٥/٦) أهـداف المـراجعة المتعلقة بالأرصدة والإجراءات الشائعة لإختبار تفاصيل أرصدة حسابات الدائنين .

٥/٨ إختبارات الإلتزامات التى لم يتم إثباتها خلال الفترة

Out – of – Period Liabilities Tests

نظراً لأنه يتم التركيز على التخفيضات فى حسابات الدائنين والإلتزامات فإن إختبارات التفاصيل للإلتزامات التى لا تتعلق بالفترة للدائنين يعد أمراً هاماً، ويتوقف مدى تلك الإختبارات التى يتم أدائها لإكتشاف الأرصدة غير المسجلة للدائنين (والتى قد يشار اليها بالبحث عن أرصدة الدائنين التى لم يتم تسجيلها **Search for Unrecorded Accounts Payable**)على مخاطر الرقابة المقدرة ومسـتوى الأهميـة النسـبية للرصـيد المحتمل للحساب أو يتم تطبيق نفس إجـراءات المراجعة التى يتم إستخدامها لكشف المستحقات غير المسجلة على هدف الدقة . وفيما يلى إجراءات المراجعة النموذجية المرتبطة لتحقيق ذلك :

الجدول رقم (٦/٥)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإختبارات تفاصيل أرصدة الدائنين

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات الشائعة للإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
- إتفاق أرصدة الدائنين بقائمة حسابات الدائنين مع الملف الرئيسي المرتبط بها ، وإجراء جمع دقيق للتوصل للإجمالي الذي يجب أن يتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات) .	- جمع قائمة الدائنين . - تتبع الإجمالي الى الأستاذ العام . - تتبع الفواتير الفردية للموردين الى الملف الرئيسي فيما يتعلق بالأسماء والقيم .	- لا توجد ضرورة لجمع كافة الصفحات . - ما لم تكن أنواع الرقابة تتسم بالقصور ، يجب أن يكون التتبع الى الملف الرئيسي محدوداً .
- تعبر أرصدة الدائنين بقائمة الدائنين عن الأرصدة الموجودة فعلاً (الوجود) .	- التتبع من قائمة الدائنين الى فواتير الموردين وكشوف الموردين . - مصادقة الدائنين ، والتركيز على القيم الكبيرة وغير العادية.	- عادة ما تحتل إهتماماً قليلاً لأن الإهتمام الأساسي يتعلق بالتخفيضات .
- إدراج الأرصدة الفعلية للدائنين في قائمة حسابات الدائنين (الإكتمال).	- تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة .	- تعد هذه إختبارات أساسية للمراجعة عند مراجعة حسابات الدائنين .
- تم إدراج أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين على نحو دقيق (الدقة) .	- تنفيذ نفس الإجراءات التي يتم إستخدامها لهدف الوجود والإختبارات للإلتزامات التي لم يتم إثباتها بالفترة .	- عادة يتم التركيز في هذه الإجراءات فيما يتعلق بالدقة بشأن التخفيضات بدلا من الحذف .
- تم تبويب أرصدة الدائنين في قائمة الدائنين على نحو ملائم (التبويب) .	- فحص قائمة والملف الرئيسي للوحدات المرتبطة ، أوراق الدفع أو الإلتزامات الأخرى التي يتم دفع فوائد عنها ، المستحقات طويلة الأجل ، والأرصدة الدائنة .	- تعد المعرفة بمجال عمل العميل أمراً حيوياً للقيام بتنفيذ هذه الإختبارات .

- تـم تسـجيل العمليات المالية فى دورة المشتريات والمدفوعات فى الفترة الملائمة (التوقيت) .	- تنفيذ الإختبارات للإلتزامات التى لم يتم إثباتها بالفترة . - تنفيذ الإختبارات التفصيلية كجزء من الجرد الفعلى للمخزون . - إختبار المخزون الذى يتم نقله .	- تعـد إختـبارات حيويـة للمراجعة الخاصة بالدائنين. ويشـار اليهـا بإختبارات الفاصل الزمنى .
- يوجد على الشركة إلتزامات لسداد الخصـوم التى تم إدراجها ضمن الدائنين (الإلتزامات) .	- فحـص كشـوف الموردين ومصادقة الدائنين .	- عـادة لا يـتم الإهتمام بذلك عـند مراجعة الدائنين لأن كافـة أرصدة الدائنين تمثل إلتزامات .
- تـم العـرض والإفصـاح عـن الحسـابات فى دورة المشتريات والمدفوعـات عـلى نحـو ملائم (العرض والإفصاح) .	- فحص القوائم للتعرف على فصل أرصـدة الوحدات المرتبطة ذات الأهميـة النسـبية ، وأيضـاً للـتعرف على فصل الإلتزامات طويلة الأجل ، والإلتزامات التى يتم دفع فوائد عنها .	- عادة لا يمثل ذلك مشكلة .

١- فحص التوثيق المرتبط بالمدفوعات النقدية اللاحقة

Examine Underlying Documentation for Subsequent Cash Disbursement

يهـدف إجـراء المـراجعة ذلك الى إكتشاف المدفوعات النقدية التى تتم بالفترة المحاسبية التالية عن إلتزامات حدثت فى تاريخ إعداد الميزانية ، ويتم إخـتيار المسـتندات المؤيـدة لـتحديد ما إذا كانت المدفوعات النقدية تخص إلـتزامات للفترة الحالية . على سبيل المثال إذا تم إستلام المخزون قبل إعداد الميزانية سيتم توضيح ذلك فى تقرير الإستلام ، وعلى نحو متكرر يتم إختبار مسـتندات المدفوعـات النقدية التى تم القيام بها فى الفترة التالية لعدة أسابيع خاصة عندما لا يسدد العميل الفواتير المستحقة عليه فى الوقت المناسب .

ويجب أن يتم تتبع أى سداد للنقدية تتعلق بالتزام يخص الفترة الحالية الى ميزان المراجعة لحسابات الدائنين بهدف التحقق من أنه تم إدراج ذلك الإلتزام ضمن حسابات الدائنين .

٢- فحص التوثيق المرتبط بالفواتير التى لم يتم دفع قيمتها لعدة أسابيع تالية لنهاية الفترة

Examine Underlying Documentation for Bills Not paid for Several Weeks of the Year - End

يــؤدى ذلك الإجراء نفس الغرض من إجراء المراجعة السابق ويتم بنفس الطريقة ، الا أن الإختلاف فيما بينهما يتمثل فى أن الإجراء الحالى يتم تنفيذه للإلــتزامات التى لم يتم دفع قيمتها قرب نهاية فترة العمل الميدانى بالمراجعة وليس للإلتزامات التى تم دفع قيمتها فعلاً .

٣- تتبع تقارير الإستلام التى تم إصدارها قبل نهاية العام الى فواتير الموردين المرتبطة بها

Trace Receiving Report Issued Before a Year – End to Related Vendor's Invoices

يجب أن يتم إدراج قيم كافة البضائع المستلمة قبل نهاية الفترة المحاسبية (كمـــا تـــم الإشارة اليها فى تقرير الإستلام) ضمن أرصدة حسابات الدائنين ، ويـــتم تتبع تقارير الإستلام التى تم إصدارها فى نهاية العام أو قبله الى فواتير الموردين للتأكد من أنه قد تم تضمين تلك القيم ضمن أرصدة حسابات الدائنين وذلك بهدف إختبار الإلتزامات غير المسجلة .

٤- تتبع كشوف الموردين التى تظهر الرصيد المستحق الى ميزان المراجعة لحسابات الدائنين

Trace Vendor's Statements That Show a Balance Due to the Accounts Payable Trial Balance

إذا ما إحتفظ العميل بملف كشوف الموردين يمكن تتبع أى كشف من خلال توضيح الرصيد المستحق الى قائمة الموردين للتحقق من أنه تم إدراجه ضمن حسابات الدائنين .

٥- إرسال مصادقات الى الموردين محل التعامل مع العميل

Send Confirmations to Vendors with Which the Related Clients

على الرغم من إستخدام المصادقات مع حسابات الدائنين يعتبر أمراً غير شائعاً بنفس القدر الذى يتم فيه مع حسابات المدينين إلا أنه عادة ما قد يتم إستخدام المصادقات لإختيار أرصدة الموردين التى يتم إغفالها من قائمة الموردين ، والعمليات المالية التى تم إغفالها ، وأرصدة الموردين التى تم تخزينها .

ويعتبر إرسال المصادقات الى الموردين للبائعين النشيطين الذين لم يتم إدراج أرصدتهم بقائمة الموردين أداة مقيدة للبحث عن الحسابات التى تم إغفالها ويشار الى ذلك النوع بمصادقة الرصيد الصفرى **Zero Balance Confirmation** .

وفى معظم الحالات التى يتم فيها مصادقة الدائنين يتم القيام بذلك بعد فترة قصيرة من تاريخ إعداد قائمة المركز المالى ، يوضح الشكل رقم (٥/٧) نموذجاً لمصادقة حسابات الدائنين .

شكل رقم (٧/٥)

طلب مصادقة رصيد أحد حسابات الدائنين

التاريخ : / /

السادة الأعزاء / شركة ....

تحية طيبة وبعد ، ، ،

يقوم المراجع الخارجى الخاص بنا (اسم المكتب ....) بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركة والمقفلة فى / / ولذلك الغرض رجاء ابلاغه بالمعلومات التالية فى ٣١ ديسمبر عام ٢٠٠٣ :-

١- كشوف تحتوى على كافة العناصر التى توضح قيمة ما ندين به لكم والتى لم ندفعها بعد .

٢- قائمة كاملة بأية أوراق دفع أو مستحقات مقبولة لكم (بما فى ذلك ما تم خصمه منها) بما يؤدى الى إظهار التاريخ الأصلى ، تواريخ الإستحقاق ، الرصيد غير المدفوع ، الضمان ، والتظهير .

٣- قائمة بعناصر بضاعة الأمانة الموجودة طرفنا والمملوكة لكم .

اننا نقدر إهتمامكم بهذا الطلب ، يوجد ظرف مرفق لإرسال الرد .

المخلص

رئيس الشركة

....

٥/٩ إختبارات إستقلال الفترة الزمنية لحسابات الدائنين

Cutoff Tests for Accounts payable

يتم أداء إختبارات الفاصل الزمنى لحسابات الدائنين لتحديد ما إذا كان قد تم إدراج العمليات المالية التى تم تسجيلها لعدة أيام تسبق وتلى إصدار القوائم المالية بالفترة الصحيحة .

وترتبط إجراءات المراجعة الخمسة السابقة مباشرة بالفاصل الزمنى لعمليات المشتريات الا أنها تركز على التخفيضات ، وحيث تم مناقشة معظم إختبارات الفاصل الزمنى سوف يتم عرض نوعين من الإختبارات المتعلقة بفحص تقارير الإستلام أو تحديد المخزون فى الطريق .

أ - العلاقة بين الفاصل الزمنى وملاحظة الجرد المادى للمخزون

Relationship of Cutoff to Physical Observation of Inventory

حتى يتم تحديد مدى صحة الفاصل الزمنى لحسابات الدائنين يتعين أن يتم إجراء تنسيق بين كل من إختبارات ذلك الفاصل وملاحظة الجرد المادى للمخزون ، ويتم التوصل الى المعلومات الخاصة بالفاصل الزمنى لعمليات المشتريات خلال الجرد الفعلى للمخزون ، حيث يجب أن يفحص المراجع فى هذا الوقت الإجراءات فى إدارة الإستلام لتحديد ما إذا كانت كافة عناصر المخزون التى تم إستلامها قد تم جردها ، كما يجب أن يسجل المراجع فى أوراق العمل وتم تقرير الإستلام الأخير للمخزون الذى تم إجراء الجرد الفعلى له ، وخلال العمل الميدانى لنهاية العام ، يجب أن يقوم المراجع بإجراء إختبارات الفاصل الزمنى للسجلات المحاسبية ، ويجب أن يتبع المراجع أرقام تقارير الإستلام الى دفاتر الدائنين للتحقق من أنه تم إدراجها أو لم يتم إدراجها بشكل صحيح .

ب- المخزون فى الطريق **Inventory In Transit**

فى إطار مراجعة حسابات الدائنين يتعين التفرقة بين شراء المخزون على أساس التسليم محل المشترى والتسليم محل البائع ، حيث تنتقل ملكية البضاعة الى المشترى فى النوع الأول عند إستلام البضاعة وإدراجها ضمن المخزون. ويجب فقط إدراج المخزون الذى يتم إستلامه قبل تاريخ إعداد الميزانية ضمن المخزون والدائنين فى نهاية العام ، أما إذا كان الشراء يتم على أساس التسليم محـــل الـــبائع فانه يجب تسجيل كل من المخزون والرصيد الخاص بالمورد المرتبط به بالفترة الحالية اذا تم الشحن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية .

ويـــتم تحديـــد ما إذا كان المخزون قد تم شراؤه على أساس التسليم محل المشترى أو التسليم محل البائع عن طريق فحص فواتير الموردين ، ويجب أن يقوم المراجع بإختبار الفواتير للبضاعة التى يتم إستلامها بعد فترة قصيرة من نهايـــة العام لتحديد ما إذا كانت تلك البضاعة قد تم شرائها على أساس التسليم محـــل البائع ، وفيما يتعلق بالبضائع التى تم شحنها فى تواريخ سابقة لتاريخ إعـــداد القوائم المالية يجب تسجيلها ضمن المخزون والموردين المرتبطين بها فى الفترة المالية إذا كانت القيم تتسم بالأهمية النسبية .

٥/١٠ تقييم نتائج المراجعة لحسابات الدائنين والحسابات المرتبطة

Evaluating the Audit Findings - Accounts Payable and Related Accounts

عـــندما يستكمل المراجع إختبارات التحقق المخططة فإن كافة التحريفات المحددة يجب أن يتم تجميعها متضمناً التحريفات المعروفة المكتشفة عن طريق المـــراجع والتحريفات المقدرة بالإضافة علاوة مقابل مخاطر المعاينة . وبعد ذلـــك يقـــوم بمقارنـــة التحريف المحتمل بالتحريف المقبول المخصص على

الحســـاب ، فإذا كان التحريف المحتمل أقل من التحريف المقبول فإن المراجع ســيكون لديـــه دليـــل إثبات على أن الحساب قد تم عرضه بعدالة ، والعكس صـــحيح حيـــث إذا كـــان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المقبول فإن المراجع يجب أن يتوصل الى إستنتاج مؤداه أن الحساب لم يتم عرضه بعدالة.

كمـــا ينبغي على المراجع أن يقوم مرة أخرى بتحليل التحريفات المكتشفة خـــلال تطـــبيق إختبارات التحقق حيث أن تلك التحريفات يمكن أن توفر دليل إثـــبات إضـــافى عـــلى مخاطر الرقابة ، على سبيل المثال إذا أشارت معظم الـــتحريفات المحددة الى أن حسابات الدائنين لم يتم تقييمها على نحو ملائم ، فـــإن المـــراجع قـــد يقوم بإعادة تقييم إجراءات الرقابة المستخدمة عن طريق العميل حتى يتحقق ويتأكد من التقييم الملائم ، فإذا إستنتج المراجع أن مخاطر المـــراجعة كـــانت مرتفعة بشكل غير مقبول ، يتعين عليه أن يؤدى إجراءات مـــراجعة إضافية ، أو يتعين أن يكون مقتنعاً بأن يقوم العميل بتعديل حسابات القوائـــم الماليـــة المرتبطة عند مستوى يمكن قبوله ، فإذا لم يقم العميل بذلك التعديل فإن المراجع يتعين عليه أن يتحفظ فى تقرير المراجعة .

الفصل السادس

مراجعة دورة المخزون والتخزين

الفصل السادس

مراجعة دورة المخزون والتخزين

Auditing the Inventory and Warehousing Cycle

الأهداف التعليمية Learning Objectives

٦/١ طبيعة دورة المخزون والتخزين – وخصائص عملية مراجعتها .

٦/٢ وظـائف ومسـتندات وسجلات دورة المخزون والتخزين ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة .

٦/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات .

٦/٤ تجزئة مراجعة دورة المخزون والتخزين .

٦/٥ مراجعة نظم المحاسبة على التكاليف .

٦/٦ تصـميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات المرتبطة بدورة المخزون والتخزين .

٦/٧ إختبارات تفاصيل أرصدة المخزون .

٦/٨ إجـراء تكـامل بيـن الأجـزاء المختـلفة من مراجعة دورة المخزون والتخزين.

٦/٩ تقييم نتائج مراجعة المخزون والحسابات المرتبطة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) بعنوان عناصر القوائم المالية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٣) بعنوان إختبارات التحقق الأساسية السابقة لتاريخ الميزانية العمومية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان دليل الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣١) بعنوان حسابات المدينين والمخزون .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٦) بعنوان إستخدام عمل خبير.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم(٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .

٦/١ طبيعة دورة المخزون والتخزين وعلاقتها بالدورات الأخرى

The Nature of Inventory and Warehousing Cycle

تتكون دورة المخزون والمخازن من نظامين يرتبطان معاً على نحو دقيق هما :-

١ - التدفق المادى الفعلى للبضاعة **Actual Physical of Good Flow** .

٢ - التكاليف المرتبطة بذلك التدفق الطبيعى للبضاعة .

وحيثما ينتقل المخزون خلال تدفق فى الشركة يتعين أن تكون هناك نظم رقابة كافية على ذلك الانتقال الطبيعى للبضاعة والتكاليف المرتبطة بها .

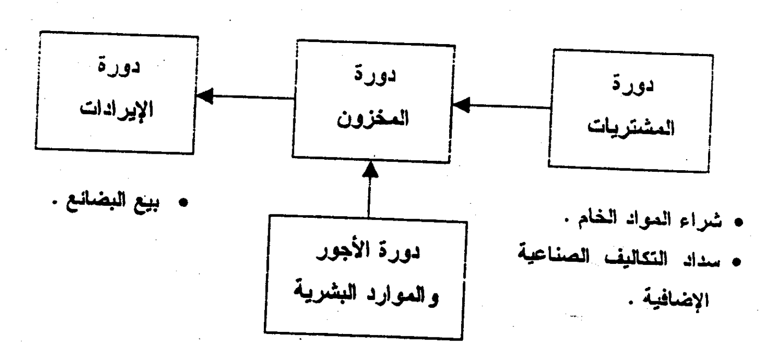
ويمكن القول بأن دورة المخزون والتخزين تتأثر عموماً بباقى إجراءات الرقابة الداخلية التى سبق مناقشتها فى دورات الإيرادات والمشتريات والأجور، يوضح الشكل رقم (٦/١) كيف تتفاعل كل من تلك الدورات مع دورة المخزون . حيث يتضح أن إقتناء وسداد قيمة المخزون يتم الرقابة عليها عن طريق دورة المشتريات . كما يتم الرقابة على تكلفة كل من تكلفة العمل المباشرة وغير المباشرة المخصصة على المخزون عن طريق دورة الأجور ، وأخيراً فإن البضاعة التامة يتم بيعها والمحاسبة عنها كجزء من دورة الإيرادات ، وهكذا فإن دورة المخزون تبدأ عندما يتم شراء وتخزين البضاعة وتنتهى عندما يتم شحن البضائع الى العملاء .

وتعتبر مراجعة دورة المخزون والتخزين أمراً معقداً كما أنها تستغرق الكثير من الوقت والجهد لعديد من الأسباب هى :-

١ - عادة ما يعتبر المخزون أحد العناصر الهامة فى الميزانية ، بل العنصر الأكثر أهمية فى الحسابات التى تكون رأس المال العامل .

شكل رقم (٦/١)

علاقة دورة المخزون بباقى العمليات المحاسبية الأخرى



٢- عادة ما ينتشر المخزون فى مواقع مختلفة مما قد يصعب من رقابية أو حصره الفعلى ، مما يسبب مشاكل وصعوبات فى عملية المراجعة .

٣- هناك عناصر عديدة من المخزون التى تتنوع تسبب صعوبة فى مراجعتها على سبيل المثال المجوهرات والكيماويات والأجزاء الإلكترونية والتى يحيط بها مشاكل فى تقييمها وملاحظتها .

٤- هناك عديد من العوامل التى تؤثر على المخزون كالتقادم وضرورة تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية على المخزون مما قد يسبب مشاكل فى تقييمه .

- هـــناك عديد من طرق تصميم المخزون التى يتعين أن تطبقها الشركة من سنة لأخرى ، وقد تفضل الشركات استخدام طرق مختلفة للتقييم للأجزاء المختـــلفة من المخزون وهو ما يعد غير مقبولا فى ظل مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها .

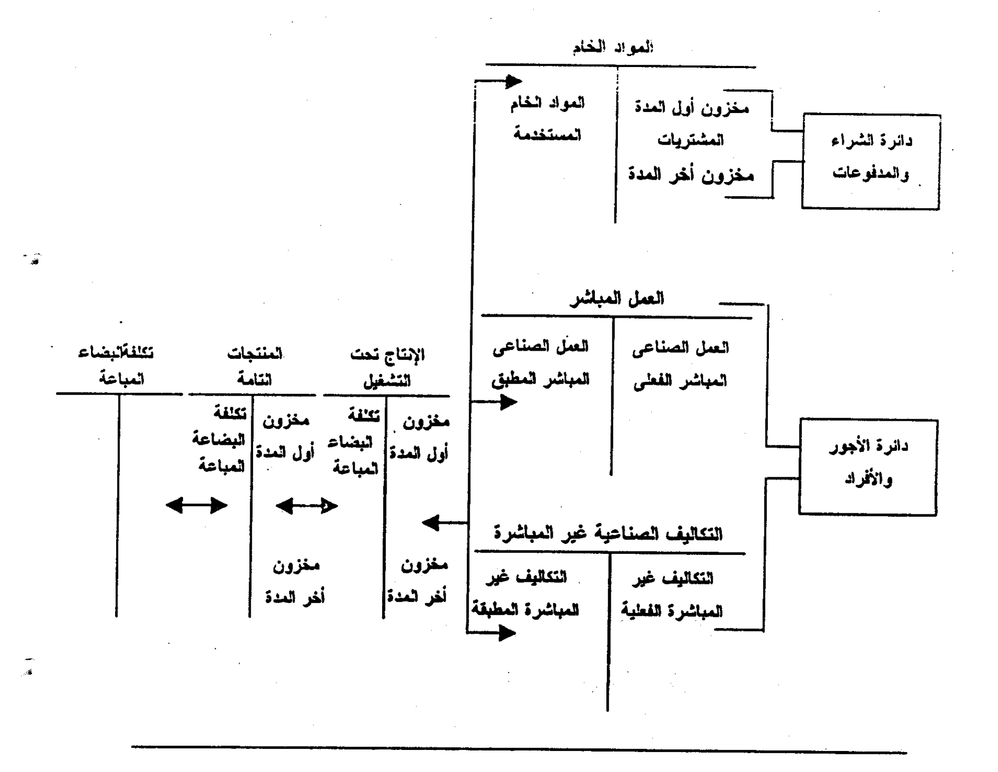
ويـــأخذ المخـــزون عموما أشكالا متعددة فى ضوء طبيعة العمل ، حيث تتمـــثل معظمـــة فى المنشأت التجارية فى السلع المملوكة والمتاحة للبيع بينما يتمـــثل فى المنشأت الصناعية فى كل من المواد الخام ،والمهمات والمنتجات الـــتى تســـتخدم فى الأربـــاح أو المنتجات تحت التشغيل التى تم تصنيعها أو البضاعة التامة المتاحة للبيع .

تـــتأثر عديـــد مـــن الحســـابات بدورة المخزون والتخزين لعل أبرزهما المخـــزون وتكلفة البضاعة المباعة ، والذين يتأثران بعدد أكبر من الحسابات مـــن امثـــلها تكـــلفة العمـــل ،وتكلفة شراء المواد الخام ، كافة التكاليف غير المباشرة .

ويوضـــح الشـــكل رقـــم (٦/٢) التدفق المادى الفعلى للتكاليف فى دورة المخـــزون والمخـــازن فى أحـــد الشركات الصناعية والذى يتضح منه وجود علاقـــة مباشرة بين دورة المخزون والمخازن وكل دورة الشراء والمدفوعات ودورة الأجور وإدارة الموارد البشرية عن طريق فحص المديونية فى كل من حسابات المواد الخام والعمل المباشر والتكاليف غير المباشرة وتحديد الارتباط المباشـــر مـــع دورة المـــبيعات والمتحصلات النقدية فى النقطة التى يتم فيها التصـــرف فى البضاعة التامة (كطرف دائن) والتحميل على تكلفة البضاعة المباعة .

الشكل (٦/٢)

تدفق المخزون والتكاليف



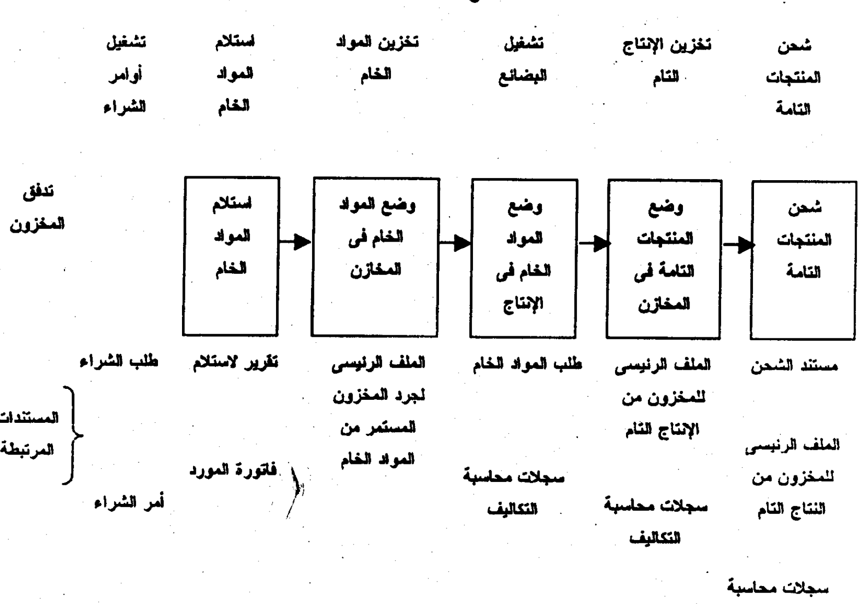
٦/٢ وظائف ومستندات وسجلات دورة المخزون والمخازن ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة

Functions, Records and Documents of Inventory and Warehousing Cycle and its and Controls

يوضح الشكل رقم (٦/٣) التدفق الفعلى لدورة المخزون والمخازن والتوثيق المرتبط بها .

الشكل (٦/٣)

الوظائف فى دائرة المخزون والمخازن



- يتم إجراء جرد المخزون وإجراء مقارنة مع القيم الدفترية والمستمرة فى أى مرحلة من الدورة ويجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان الفاصل الزمنى لتسجيل المستندات يتوافق مع المكان الفعلى للعناصر ، ويجب اجراء الجرد مرة واحدة فى السنة فإذا كان نظام جرد المخزون المستمر يعمل جيداً ، فيمكن إجراء هذا من خلال اتخاذ الدورة كأساس طوال العام.
- تتضمن معلومات عن التكاليف لكل من المواد الخام ، العمل المباشر والمصروفات غير المباشرة .

من خلال الشكل السابق يتضح وظائف دورة المخزون والمخازن والمستندات والسجلات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها على النحو التالى:-

١-وظيفة تشغيل أوامر الشراء Processing Purchase Orders

تقوم إدارة المشتريات بإصدار أوامر شراء العناصر المحزون فى ضوء طلبات الشراء **Purchase requisition** ، وعادة ما يتم طلب الشراء عندما يصل المخزون إلى مستوى محدد مقدما (عن طريق أفراد المخازن أو الحاسب الإلكترونى) ، وقد يتم إصدار الأوامر للحصول على المواد الخام اللازم لإنتاج أو أمر العملاء ، أو قد يتم إصدار الأوامر وفقا للجرد الدورى للمخزون عن طريق شخص مسئول .

عموما يتم تقييم واختبار الرقابة على طلبات الشراء وأوامر الشراء المرتبطة بها كجزء من دورة المشتريات والمدفوعات .

٢-استلام المواد الجديدة Receiving News Materials

يعتــبر اســتلام المــواد الخام التى تم طلبها جزءا من دورة المشتريات والمدفوعات أيضاً ، ويتعين فحص المواد الخام المستلمة للتعرف على كميتها وجودتهــا وتقــوم إدارة الاســتلام بأعداد تقرير استلام يمثل جزء أساس من الــتوثيق المســتندى قــبل إتمام عملية الدفع ، ويتم إرسال الموارد الخام إلى المخــزن كما يتم عادة إرسال مستندات الاستلام إلى إدارة الشراء والمخزون وإدارة حسابات الدائنين .

وتجدر الإشارة إلى ضرورة أن تكون هناك نظم رقابة ومحاسبة مسئولة على كافة المستندات الخاصة بأية تحركات للموارد .

٣-تخزين المواد الخام Storing Raw Material

يتم تخزين المواد الخام عندما يتم استلامها حتى يتم طلبها عندما يحتاجها قسم الإنتاج ، بناء على طلب المواد الخام المعتمد من شخص ملائم فى موقع مسئول عن طريق إصدار مستند (أمر عمل Work order) يوضح فيه نوع وكميــة المــواد الخــام المطــلوبة ، ويتم نقل المواد الخام عن المخزون إلى الإنتاج، وفى ضوء ذلك يتم تحديث الملف الرئيسى للمخزون المستمر واثبات القيد المحاسبى من حسابات المواد الخام إلى حسابات الإنتاج تحت التشغيل .

٤-وظيفة تشغيل البضاعة Processing the goods

عموماً تتحد العناصر والكميات التى سيتم إنتاجها بناء على أوامر محدده مــن العمــلاء وتنــبؤات المبيعات ومستويات المخزون من الإنتاج ودورات

الإنتاج الاقتصادية ويجب أن تعد إدارة الإنتاج تقارير عن الإنتاج والنهاية حتى يمكن أن تعكس المحاسبة تحركات المواد الخام فى الدفاتر والسجلات ويتم تحديد تكاليف الإنتاج على نحو دقيق .

ويعتبر توفير نظام مناسب لمحاسبة التكاليف فى أى شركة صناعية جزءاً هاماً وضرورياً من وظيفة تشغيل البضاعة ، وذلك لتوضيح المقدرة النسبية على تحقيق أرباح فى مختلف المنتجات وحتى تتمكن الإدارة من التخطيط والرقابة بالإضافة إلى تقييم المخزون وعرضه فى القوائم المالية .

بصفة عامة يوجد نطاقان للتكاليف هما نظام تكلفة الأوامر **Jobs Costing** ونظام تكاليف المراحل **Processes Costing** ويتمثل الاختلاف الرئيسى بينهما فيما إذا كان يتم تجميع التكاليف وفقا للأوامر الفردية عندما يتم إصدار المواد الخام وتحميل تكاليف العمل (تكاليف الأوامر) أو ما إذا كان يتم تجميع التكاليف على أساس المراحل ، حيث يتم تخفيض تكاليف الوحدة فى كل مرحلة إلى المنتج الذى يمر بالمرحلة (تكاليف المراحل) .

وتتمثل السجلات المحاسبية للتكاليف فى كل من الملف الرئيسى وأوراق العمل والتقارير الخاصة بتجميع المواد الخام ، تكلفة العمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة وفقا لتكاليف الأوامر أو المراحل ، وعند استكمال الأوامر أو المنتجات يتم تحويل التكاليف المرتبطة من الإنتاج تحت التشغيل إلى الإنتاج التام فى ضوء تقارير إدارة الإنتاج .

٥–وظيفة تخزين الإنتاج التام Storing Financial

عـندما يتم استكمال المنتجات التامة عن طريق إدارة الإنتاج يتم وضعها بالمخـازن (انـتظارا لشحنها) وذلك تحت رقابة مادية فى أماكن مستقلة يتم التعامل معها عن طريق أشخاص محددين .

بصـفة عامـة تعـد الرقابة على الإنتاج التام جزءاً من دورة المبيعات والمتحصلات النقدية .

٦–وظيفة شحن المنتجات التامة Shipping Finished Goods

تعتـبر وظيفـة شـحن المنـتجات الـتامة جزءا متمماً لدورة المبيعات والمتحصـلات ، ويتعين أن يتم التصديق على أى شحن للمنتجات التامة من خلال إعداد مستند الشحن الذى يتم اعتماده من مسئول مناسب .

٧–الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر Perpetual Inventory Master File

تعتبر الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر أحد السجلات المستخدمة لـلمخزون ، حيث عادة ما يتم الاحتفاظ بسجلات مستقلة منفصلة للمواد الخام والمنتجات ، بينما لا تستخدم الشركات سجلات مستمرة للإنتاج تحت التشغيل.

وتحـتوى الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر على المعلومات الخاصة التالية :–

- اقتناء وحدات المخزون .
- الوحدات المباعة .
- الوحدات بالمخازن .

وقـد تشتمل تلك الملفات أيضا على معلومات عن تكاليف الوحدة ، ويتم تحديـث المـلفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر باقتناء المواد الخام تلقائياً كجزء من تسجيل عملية الشراء على سبيل المثال عندما يتم الإدخال فى نظام الكمـبيوتر لكل من عدد الوحدات وتكلفة الوحدة من كل نوع من المواد الخام الـتى تـم شـرائها ، يـتم استخدام تلك المعلومات فى تحديث كل من الملف الرئيسى لجرد المخزون المستمر ويومية المشتريات والملف الرئيسى للدائنين، ويجـب إدخـال نقـل المواد الخام من المخازن بشكل منفصل إلى الكمبيوتر لـتحديث السـجلات المستمرة ، وعادة ما يتعين إدخال الوحدات التى تم نقلها لان الكمـبيوتر يمكـن أن يحدد تكاليف الوحدة من الملف الرئيسى ، وبصفة عامـة يحـتوى المـلف الرئيسـى لجرد المخزون المستمر من المواد الخام بالإضافة إلى تكاليف الوحدة لكل نوع من المواد الخام على :-

- عدد الوحدات أول وأخر المدة .
- عدد الوحدات وتكاليف الوحدة فى كل عملية شراء .
- عدد الوحدات وتكاليف الوحدة فى كل عملية نقل إلى الإنتاج .

ويتضـمن الملف الرئيسى لجرد المخزون المستمر من الإنتاج التام على نفـس المعلومات السابقة ، إلا أنه أكثر تعقيداً إذا تم إدراج التكاليف بالإضافة إلى عـدد الوحدات ، وتشمل تكاليف الإنتاج كل من المواد الخام وتكلفة العمل المباشـر والـتكاليف الصـناعية غير المباشرة والتى عادة ما تتطلب إجراء عمليات للتوزيع والاحتفاظ بسجلات تفصيلية .

٦/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات

The Key Segregation of Duties

يعتبر الفصل بين الواجبات أحد أهم الإجراءات الرقابية فى دورة المخزون بسبب الإحتمال الخاص بالسرقة أو الغش ، لذلك فإن الأفراد المرتبطين بوظائف دورة المخزون والتخزين يتعين ألا يكون لديهم علاقة بسجلات المخزون ، وسجلات محاسبة التكاليف أو الأستاذ العام . وعندما يتم تكثيف إستخدام النظم الإلكترونية فى المخزون يتعين أن يكون هناك فصل ملائم للواجبات داخل قسم تكنولوجيا المعلومات .

يوضح الجدول رقم (٦/٤) الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات لدورة المخزون وأمثلة على الأخطاء أو الغش المحتمل الذى يمكن أن ينشأ من التعارضات فى أداء الواجبات .

كما يبين الجدول رقم (٦/٥) الفصل الملائم بين الواجبات لوظائف المخزون الفردية من خلال الأقسام المختلفة التى تقوم بالرقابة على تشغيل ومعالجة المخزون .

٦/٤ تجزئة مراجعة دورة المخزون والتخزين

Parts of the Audit Inventory and Warehousing Cycle

بصفة عامة يمكن تقسيم مراجعة دورة المخزون والمخازن إلى خمسة أجزاء متميزة يلخصها الشكل رقم (٦/٦) ويوضح ذلك الشكل الدورة التى يتم مراجعة كل جزء منها ، وقد سبق وأن تم دراسة كل من الجزء الأول والثالث من مراجعة دورة المخزون والتخزين فى ضوء ارتباطهما بالدورات الأخرى.

جدول رقم (٤/٦)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات في دورة المخزون والأخطاء والغش المحتمل

الفصل بين الواجبات	الأخطاء والغش المحتمل
١- يجب الفصل بين وظيفة إدارة المخزون عن وظيفة محاسبة التكاليف .	- إذا كان الشخص المسئول عن إدارة المخزون أيضاً له حق التعامل مع سجلات محاسبة التكاليف فإن تكاليف الإنتاج أو المخزون يمكن أن يتم التلاعب فيها ، وذلك قد يؤدى الى المغلاة فى المخزون أو صافى الدخل أو تدنيهما .
٢- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة مخازن المخزون ووظيفة محاسبة التكاليف .	- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن كل من الرقابة أو المحاسبة عن المخزون ، يمكن أن يتم عمل شحنات غير مرخص بها أو حدوث سرقة للمنتجات يمكن تغطيتها .
٣- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة المحاسبة عن التكاليف ووظيفة الأستاذ العام .	- إذا كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن سجلات المخزون وأيضاً عن دفتر الأستاذ العام فقد يقوم ذلك الشخص بإخفاء شحنات غير مرخص بها ، وقد يترتب على ذلك سرقة البضائع ، وحدوث مغالاة فى عرض المخزون .
٤- يجب أن يتم فصل المسئولية الخاصة بالإشراف على جرد المخزون ووظائف إدارة المخون ومخازن المخزون .	- إذا كان الشخص المسئول عن وظائف إدارة الإنتاج ومخازن المخزون أيضاً مسئولاً عن الجرد المادى للمخزون ، فمن الممكن أن يتم تغطية النقص الفعلى للمخزون عن طريق تعديل سجلات المخزون بالمخزون الفعلى مما قد يؤدى الى وجود مغالاة فى عرض المخزون .

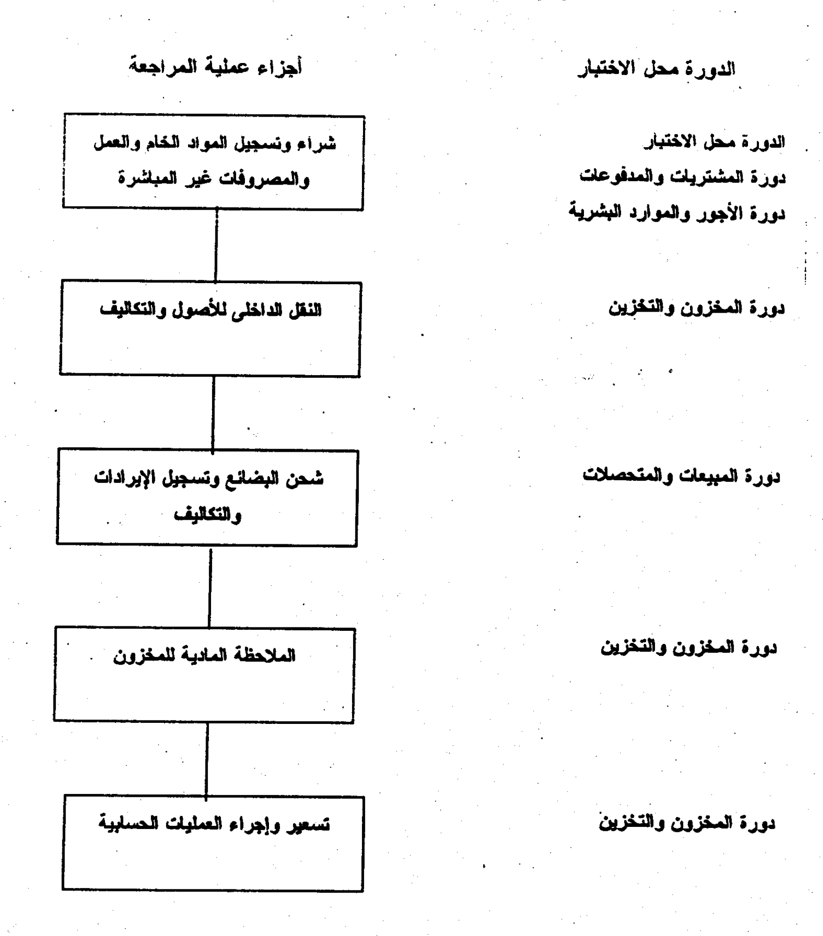
جدول رقم (٥/٦)

الفصل بين الواجبات لوظائف المخزون حسب القسم

وظيفة المخزون	القســـم				
	إدارة المخزون	مخازن المواد الخام	مخازن البضائع التامة	محاسبة التكاليف	تكنولوجيا المعلومات
١- إعداد جداول الإنتاج .	×				
٢- إصـــدار طلـــبات شراء المواد التى ترافق البضائع حتى قسم الإنتاج .		×			
٣- تحديـــث سجلات التكلفة بإستخدام المـــواد الخـــام والعمـــل والتكاليف الإضافية .				×	×
٤- تحديث سجلات المخزون .				×	×
٥- إرسال البضائع الى قسم الشحن .			×		
٦- الموافقة وإصدار طلبات الشراء .	×				

شكل رقم (٦/٦)

مراجعة دورة المخزون والمخازن



١-شراء وتشغيل المواد الخام والمصروفات غير المباشرة

Acquiring and Recording Raw Material Labor and Overhead

يتضـــمن ذلك الجرد الثلاثة وظائف الأولى بالشكل السابق وهى أ) تشغيل أوامـــر الشراء ، ب) استلام المواد الخام ، ج) تخزين المواد الخام ، حيث يتم فى الـــبداية فهـــم الرقابة الداخلية على تلك الوظائف ، وبعد ذلك يتم اختبارها كجـــزء من تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات فى كل من دورة المشتريات والمدفوعات ودورة الأجور والموارد البشرية .

٢-نقل الأصول والتكاليف Transferring Asset and Costs

ويتضمن ذلك الجزء كل من الوظيفة الرابعة والوظيفة الخامسة فى الشكل السابق وهما تشغيل وتخزين الإنتاج التام ، وتم اختبار تلك الجزئين كجزء من دورة المخزون والمخازن .

وتتمثل السجلات المحاسبية لتلك الوظائف فى سجلات محاسبة التكاليف.

٣-شحن البضائع وتسجيل الإيرادات والتكاليف

Shipping Goods and Recording Revenues and Costs

ويمـــثل ذلك الجزء الوظيفة الأخرى بالشكل السابق وهما من دورة المبيعات والمتحصلات وتشمل اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات إجراءات التحقق من الدقة فى الملف الرئيسى لجرد المخزون المستمر .

٤-ملاحظة جرد المخزون مادياً Physically Observing Inventory

يعـــد ملاحظة المراجع للجرد المادى الذى يقوم به العميل أمراً ضرورياً لـــتحديد ما إذا كان المخزون المسجل موجود فعلا فى تاريخ القوائم المالية ، وأنه قد تم جرده على النحو الملائم .

٥-تسعير وتجميع المخزون Pricing and Compilation Inventory

يجب أن يتم اختبار التكاليف المستخدمة فى تقييم المخزون الفعلى لتحديد مـا إذا كـان العميل قد اتبع بشكل صحيح طريقة تقييم المخزون بما يتفق مع المعايير المحاسبية ، وأن تلك الطريقة قدتم اتباعها بثبات مع السنوات السابقة، ويشار إلى إجراءات المراجعة المستخدمة للتحقق من تلك التكاليف باختبارات التسعير Pricing Tests .

كمـا يجـب أن يتحقق المراجع مما إذا كان الجرد المادى قم تم تلخيصه بشـكل صـحيح ، وأن العمـليات الحسابية الخاصة بعمليات ضرب الكميات والأسعار بالمخزون قد تم إجرائها على نحو صحيح ، كما يجب التأكد من أن نـتائج العمليات الحسابية للضرب قد تم تجميعها للتوصل إلى القيمة الصحيحة لعناصـر المخزون ، ويطلق على تلك الاختبارات مصطلح اختبارات التجميع Compilation Tests .

٦/٥ مراجعة نظم المحاسبة على التكاليف Audit of Cost Accounting

نـتيجة للتـنوع الواسـع لعناصر المخزون تختلف كل من نظم محاسبة التكاليف والرقابة عليها .

أ – نظم الرقابة على محاسبة التكاليف Cost Accounting Controls

ترتـبط نظـم الرقابة على محاسبة التكاليف بالمخزون المادى والتكاليف المتعـلقة بها من النقطة التى يتم فيها إعادة طلب المواد الخام إلى النقطة التى يـتم فيهـا استكمال تصنيع المنتج ونقله إلى المخزن ، وبصفة عامة فأن تلك الـنظم الـرقابية تتعلق بكل من نظم الرقابة المادية على المواد الخام والإنتاج

تحت التشغيل والمخزون من الإنتاج التام ونظم رقابية على التكاليف المرتبطة بهـا بغرض منع وقوع خسائر نتيجة الاستخدام والسرقة ، وتتمثل تلك النظم فى الإجراءات التالية :-

١- الفصـل بين المسئوليات وقصر التعامل مع مجالات تخزين المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل على أفراد مسئولين حياديين .

٢- إجـراءات الـرقابة عـلى الإنـتاج التامة مع ضرورة تخصيص حماية المخزون على أفراد مسئولين ملائمين .

٣- اسـتخدام المسـتندات السابقة الترقيم والتى يجب التصديق عليها عند نقل المخزون وتوفير حماية استخدامها من أشخاص مسئولين ملائمين .

٤- إرسـال نسـخ مـن المستندات السابقة الترقيم لنقل المخزون إلى إدارة المحاسبة والذين يكونوا مرتبطين بمسئولية حماية الأصول .

٥- الاحتفاظ بالملفات الرئيسية للمخزون المستمر عن طريق أشخاص لا توافر لهـم التوصـل إليه ، وتوفر تلك الملفات سجلات يمكن استخدامها لتحديد المسئولية بدقة عن حماية الأصول كجزء من فحص الاختلافات فيما بين الجرد الفعلى والقيم الموضحة بالسجلات .

٦- وجـود إجـراءات رقابية تعمل على إجراء تكامل بين الإنتاج والسجلات المحاسبية بهدف التوصل إلى تحديد دقيق للتكاليف فى كافة المنتجات .

٧- وجـو . سجلات تكاليف كافية تساعد الإدارة فى التسعير ورقابة التكاليف وتحديد تكلفة المخزون .

ب- اختبار مراجعة نظم محاسبة التكاليف Tests of Cost Accounting

يهــتم المــراجع عند اختبار نظم محاسبة التكاليف بأربعة جوانب هى : الرقابة المادية على المخزون والمستندات والسجلات الخاصة بنقل المخزون ، الملفات الرئيسية للمخزون المستمر ، وسجلات تكلفة الوحدة .

١-نظم الرقابة المادية على المخزون Physical Controls

يجب أن تنحصر اختبارات المراجعة على مدى كفاية نظم الرقابة المادية على المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل فى كل من الملاحظة والاستفسار.

حيــث يمكن للمراجع اختبار منطقة تخزين المواد الخام لتحديد ما إذا كان هــناك حماية للمخزون من السرقة وسوء الاستخدام ، وتخزين منظم لعناصر المخزون عن طريق وجود غرف تخزين محكمة الإغلاق يكون مسئول عنها شــخص كــفء ، فإذا ما استنتج المراجع أن نظم الرقابة الداخلية غير كافية عــلى الإطلاق مما سيصعب من إجراء الجرد ،فأنه يتعين عليه أن يوسع من ملاحظته للجرد الفعلى للمخزون للتأكد من تنفيذ جرد كافى وملائم .

٢-المستندات والسجلات المرتبطة بنقل المخزون

Documents an Records For Transferring Inventory

عــند الــتحقق مــن نقل المخزون من موقع إلى أخر تتمثل الاهتمامات الرئيسية للمراجع فى الاتى :-

١- أن عمليات نقل المخزون المسجلة موجودة وحدثت فعلا .

٢- أن عمليات نقل المخزون التى حدثت فعلا قد تم تسجيلها .

٣- الــتحديد الدقيق لكميات والمواصفات والتاريخ فى كافة عمليات نقل المخزون التى تم تسجيلها .

لذلك يتعين على المراجع أولا أن يقوم بفهم نظم الرقابة الداخلية على تسجيل عمـليات نقل المخزون قبل تنفيذ الاختبارات المناسبة ، وبمجرد أن يقوم بذلك الفهم يمكن بسهولة تنفيذ تلك الاختبارات عن طريق فحص المستندات والسجلات.

عـلى سبيل المثال يتمثل الإجراء الذى يمكن من خلاله اختبار وجود دقة نقل المخزون من غرف تخزين المواد الخام إلى خط التجميع للتصنيع فى :-

- المحاسبة عن تسلسل طلبات المواد الخام .
- فحص مدى وجود موافقة مناسبة على الطلبات .
- مقارنـة الكميـة والمواصفات والتاريخ مع المعلومات فى الملف الرئيسى للمخزون المستمر من المواد الخام .
- مقارنـة سـجلات المنتجات التامة مع الملف الرئيسى للمخزون المستمر للـتأكد مـن أن كافة البضائع المصنعة تم تسليمها فعلا إلى غرف تخزين البضاعة التامة .

٣-الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر

Perpetual Inventory Master Files

عـندما توجد ملفات رئيسية دقيقة للمخزون المستمر يتأثر توقيت ونطاق الفحص المادى وللمراجع للمخزون حيث يمكن عندئذ اختبار المخزون المادى قبل تاريخ إصدار القوائم المالية .

ولاشـك أن الجـرد الفعـلى للمخزون قبل إصدار تلك القوائم يمكن من أحـداث وفـورات تكلفة سواء للمراجع أو العميل ، حيث يحصل العميل على مراجعة تلك القوائم فى وقت مبكر ، كما أن تلك الملفات الرئيسية أيضا تمكن المـراجع مـن تخفيـض نطاق اختبارات للمخزون المادى وحيث يتم تقدير مخاطر الرقابة المرتبطة بالملاحظة المادية للمخزون بشكل منخفض .

ويـــتم أداء اختبارات الملفات الرئيسية المخزون المستمر بغرض تخفيض اختـــبار الجـــرد المادى للمخزون أو تغيير توقيتها من خلال استخدام فحص الـــتوثيق المستندى والذى عن طريقه يتم التحقق من شراء المواد الخام عندما يقـــوم المراجع بالتحقق من تلك العملية كجزء من اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات ، كما يتم فحص المستندات المؤيدة لتخفيض المخزون من المواد الخام لاستخدامه فى الإنتاج (زيادة المخزون من المنتجات التامة عند تصنيع المنـــتجات الـــتامة كجزء من اختبارات سجلات محاسبة التكاليف) ، كما يتم اختبار وفحص المستندات المؤيدة لتخفيض المخزون من المنتجات التامة عن طريق بيعها للعملاء كجزء من دورة المبيعات والمتحصلات .

٤-سجلات تكلفة الوحدة Unit Cost Records

يجب أن يتم إيجاد تكامل بين السجلات الملائمة لمحاسبة التكاليف مع كل مـــن ســـجلات الإنتاج والسجلات المحاسبية الأخرى حتى يمكن التوصل إلى بيانـــات دقيقـــة للتكـــلفة لكل من المواد الخام والعمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة لكل المنتجات وهو أمر أساسى فى محاسبة التكاليف ، حيـــث تعـــد سجلات محاسبة التكاليف محل اهتمام رئيسى للمراجع عند تقييم أرصدة مخزون أخر المدة .

ويجـــب أن يحصـــل المراجع على فهم كاف للرقابة الداخلية مع سجلات تكـــلفة المخـــزون قـــبل اختـــبارها ، حيث يتكامل تدفق التكاليف عادة على الســـجلات المحاسبية الأخرى ، وبمجرد الحصول على ذلك الفهم يتعين على المـــراجع اختـــبار ســـجلات محاســـبة الـــتكاليف كجزء من اختبارات دورة المشتريات والأجور والمبيعات (لتجنب اختبار تلك السجلات لأكثر من مرة)

على سبيل المثال عندما يختبر المراجع العمليات المالية للمشتريات كجزء من دورة المشتريات والمدفوعات يقوم بتتبع عدد الوحدات وتكاليف الوحدة الخاصة بالمواد الخام إلى الملف الرئيسى لجرد المخزون المستمر وتتبع التكلفة الإجمالية إلى سجلات محاسبة التكاليف .

وتتمثل الصعوبة الرئيسية للمراجع عند التحقق من سجلات تكلفة المخزون فى تحديد مدى منطقية عمليات تخصيص التكلفة **Cost Allocations** لوجود عديد من الافتراضات المؤثرة على تكاليف الوحدة بالمخزون وبالتالى تؤثر على مدى عدالة تقييم المخزون ، وتتمثل الاعتبارات الرئيسية التى يتعين على المراجع أخذها فى حسبانه عند تقييم مدى منطقية كافة تخصيصات وتوزيعات التكاليف (بما فى ذلك المصروفات الصناعية غير المباشرة) فى الالتزام بالمعايير المحاسبية وتطبيقها باتساق مع ما تم فى السنوات السابقة .

٦/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية للحسابات المرتبطة بدورة المخزون والتخزين

Designing and Implementing Analytical precludes For Inventory and Warehousing Cycles

تعتبر الإجراءات التحليلية إختبارات مراجعة مفيدة لأغراض فحص معقولية المخزون وتكلفة البضاعة المباعة ، وعندما يتم أدائها كجزء من تخطيط عملية المراجعة يمكن أن تحدد تلك الإجراءات بفعالية ما إذا كانت حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة تتضمن أية تحريفات جوهرية ، أيضا تعتبر الإجراءات التحليلية أداة مفيدة تستخدم فى الفحص الشامل للمخزون والحسابات المرتبطة لاسيما عند تحديد المخزون المتقادم أو بطئ الحركة أو المخزون الزائد عن الحاجة ، أيضا فإن الإجراءات التحليلية تعتبر نافعة لإختبار هدف تقييم المخزون . فعلى سبيل المثال يمكن أن يتم مقارنة

معدل دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة ÷ المخزون) خلال الفترات الزمـــنية أو بمتوســطات الصـــناعة . عادة ما يشير معدل دوران المخزون المـــرتفع الى سياســات مخـــزون ذات كفاءة ، فى حين يشير معدل الدوران المـــنخفض الى وجـــود مخـــزون راكداً وبطئ الحركة . يمكن أن تيم أيضاً مقارنـــة النسبة المئوية لمجمل الربح بالنسبة المناظرة فى السنوات السابقة أو بيانـــات الصناعة حيث أن ذلك قد يوفر دليل إضافى ذات قيمة على المخزون غيـــر المســـجل (تدنيـــه فى عرض المخزون) أو وجود مخزون مصطنع (مغـــالاة فى العـــرض) ، تلك النسبة المئوية توفر أيضاً معلومات عن التقييم الملائـــم للمخزون ، على سبيل المثال فإن مجمل الربح الضئيل أو السالب قد يشير الى مشاكل مرتبطة بتقييم المخزون بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل .

إن الإجراءات التحليلية تعتبر أحد الجوانب الهامة عند مراجعة الحسابات المرتـــبطة بـــدورة المخـــزون والـــتخزين ، وفيما يلى يتم إبراز أهم الأنواع المتعددة للإجراءات التحليلية التى يمكن استخدامها فى هذا المجال مع الإشارة إلى أنواع التحريفات الممكن حدوثها ، كما يوضحها جدول رقم (٦/٧) .

٦/٧ اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون Tests Of Details For Inventory

تجدر الإشارة إلى أن نتائج اختبارات مراجعة الدورات الأخرى (دورات المبيعات والمتحصلات والأجور والموارد البشرية والمشتريات والمدفوعات..) بالإضـــافة إلى تـــلك الخاصـــة بدورة المخزون والتخزين تؤثر فى اختبارات تفاصـــيل أرصـــدة المخـــزون ، وهناك جانبين رئيسين هامين عند مراجعة المخزون هما ملاحظة الجرد المادى للمخزون ، وإجراءات التسعير والعمليات الحسابية وتجميع المخزون .

جدول رقم (٦/٧)

الإجراءات التحليلية للمخزون والحسابات المرتبطة

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن حدوثه
١- مقارنة نسبة اجمالي الربح مع ما يقابلها في السنوات السابق .	- الزيادة أو التخفيض بالمخزون وتكلفة البضاعة المباعة.
٢- مقارنة معدل دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة ÷ متوسط المخزون) بما يقابلها في السنوات السابقة .	١-تقادم المخزون الذي يؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة . ٢-الزيادة أو التخفيض في المخزون .
٣- مقارنة تكاليف الوحدة بالمخزون مع ما يقابلها في السنوات السابقة .	- الزيادة أو التخفيض في تكاليف الوحدة التي تؤثر في المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .
٤- مقارنة عمليات الضرب في تقييم المخزون وتحديده بهدف التوصل إلى قيمة المخزون مع ما يقابله في السنوات السابقة .	- التحريف في عملية التجميع وتكاليف الوحدة التي تؤثر على المخزون وتكلفة البضاعة المباعة .
٥- مقارنة التكاليف الصناعية للسنة الحالية مع نظيرها في السنوات السابقة (يتعين تسوية التكاليف المتغيرة في ضوء التغيرات في الحجم)	- التحريف في تكاليف الوحدة بالمخزون (لاسيما العمل المباشر والمصروفات الصناعية غير المباشرة) والذي يؤثر على كل من المخزون وتكلفة الوحدة المباعة .
٦- مقارنة مخزون المواد الخام والبضاعة التامة وإجمالي معدل دوران المخزون بنظيره في السنة السابقة ومتوسطات الصناعة .	- المخزون الراكد أو بطئ الحركة أو الزائد عن الحاجة .
٧- مقارنة تكلفة البضاعة الفعلية بالقيمة المقدرة بالموازنة .	- الزيادة أو التدنيه في المخزون .
٨- مقارنة التكاليف الصناعية الإضافية الفعلية بتلك المناظرة المعيارية أو المقدرة بالموازنة .	- تضمين أو إستبعاد التكاليف الإضافية .

٦/٧/١ ملاحظة الجرد الفعلى للجرد Physical Observation Of Inventory

١ – مسئولية المراجع والعميل

تشــير إيضــاحات معاييــر المراجعة إلى أنه يتعين أن يتواجد المراجع الحيــادى فى الوقــت الــذى يــتم فيه الجرد وعن طريق الملاحظة المناسبة والاختــبارات والاستفسار يمكن أن يقتنع بفعالية طرق الجرد وأن يقيس مدى الاعــتماد على ما يقدمه العميل من معلومات بشأن الكميات والحالة الطبيعية لعناصر المخزون .

ومــن هــنا يــتعين التمييز بين ملاحظة المراجع للجرد الفعلى للمخزون ومســئولية قيــام العميــل بالجــرد ، حيــث تقع على العميل مسئولية وضع الإجراءات المرتبطة بالتوصل إلى جرد دقيق للمخزون المادى وتنفيذ وتسجيل عمــلية الجــرد فعلا ، أما مسئولية المراجع فانها تنحصر فى تقييم وملاحظة الإجــراءات الماديــة التى يطبقها العميل والتوصل إلى الاستنتاجات الخاصة بمدى كفاية الجرد الفعلى للمخزون .

كما أشار إيضاح المعيار ذاته أنه فى حالة تواجد المخزون فى مستودعات عامــه أو فى مخــازن خارجيــة أخرى فأن حصول المراجع على مصادقة مباشــرة فى صــورة كــتابية مــن الشخص المسئول عن ذلك المستودع أو المخــزون أمــرا مقــبولا ، فأذا ما كانت قيمة المخزون تمثل نسبة هامة من الأصول المتداولة أو اجمالى الأصول يتم تقديم استفسارات إضافية حتى يقتنع المراجع الخارجى بصدق قيمة ذلك المخزون .

وقـــد أوضحت إيضاحات معايير المراجعة إلىأن الاستفسارات الإضافية يتضـــمن الخطـــوات الـــتالية (للمدى الذى يعتبره المراجع ضرورياً فى ظل الظروف المحيطة) :-

١- المناقشـــة مع المالك بشأن نظم الرقابة الداخلية المتبعة فى فحص ما يقوم به الشخص المسئول واختبارات الحصول على أدلة الإثبات المرتبطة .

٢- فحـــص نظـــم الرقابة الداخلية التى يتبعها المالك بشأن أداء المسئول عن المخزن واختبارات الحصول على أدلة الإثبات المرتبطة .

٣- ملاحظ الجرد الفعلى عندما يكون ذلك عملياً وملائماً .

٤- إجراءات مصادقة عندما يتم تقديم إيصالات المستودع كضمان للرهن من المقرضين بشأن تفاصيل الرهن الذى تم الحصول عليه وذلك على أساس اختبارى .

٢-نظم الرقابة Controls

يجب أن يقوم العميل بأجراء جرد فعلى **Periodic Physical Count** دورى لعناصر المخزون بالشركة ويمكن أن تقوم الشركة بالجرد الفعلى للمخزون فى أو قـــرب تـــاريخ إصدار القوائم المالية أو فى تاريخ سابق على ذلك أو وفقاً لاساس الدورة خلال العام .

ويتعين أن تتوافر نظم رقابة ترتبط بالجرد المادى للمخزون لدى العميل أهمها :-

- وجود تعليمات مناسبة بشأن الجرد المادى للمخزون .
- وجود إشراف مناسب من أفراد مسئولين .
- التحقق الداخلى الحيادى من الجرد .

- المطابقة الحيادية لنتائج الجرد الفعلى مع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر .
- وجود رقابة كافية على قوائم أو بطاقات الجرد .

ويعتبر إلمام المراجع بتلك الأساليب الرقابية قبل بداية الجرد أحد الجوانب الهامـــة لفهم المراجع لتلك الأساليب على الجرد الفعلى للمخزون ، كما يعتبر أمـــراً ضـــرورياً لـــتقييم فعاليـــة إجراءات العميل ، كما أنه يعد أساس لتقديم المراجع مقترحات بناءه ، ويمكن القول بأنه يترتب على توفير تعليمات جرد المخـــزون الأنواع الكافية عن الرقابة استغراق المراجع وقت أطول للتأكد من دقة الجرد الفعلى للمخزون .

٣-قرارات المراجعة Audit Decisions

تتمـــثل قـــرارات المـــراجع عـــند الملاحظة الفعلية للمخزون فى تحديد إجـــراءات المراجعة (والتى تم مناقشتها) وتحديد توقيت أدائها وتحديد العينة بالإضافة إلى اختيار العناصر محل الاختيار .

أ- توقيت ملاحظة الجرد

يعـــتمد اتخـــاذ المراجع قراره فى إجراء ملاحظة الجرد قبل نهاية العام بصفة رئيسية على دقة الملفات الرئيسية للمخزون المستمر ، وفى تلك الحالة يقـــوم المـــراجع بملاحظـــة وقت أجراؤه ، كما يقوم أيضا بأجراء اختبارات للعمليات المالية التى تم القيام بها بين تاريخ الجرد ونهاية العام .

أمـــا فى حالـــة أتسام الملفات الرئيسية للمخزون المستمر بالدقة فلا توجد ضـــرورة لقيـــام العميل بجرد المخزون كل عام ، حيث بدلا من ذلك يقارن

المـــراجع الملفات الرئيسية للمخزون المستمر مع القيمة الفعلية للمخزون من خلال استخدام عينه فى وقت مناسب .

أما فى حالة عدم وجود ملفات رئيسية للمخزون المستمر وأتسام المخزون بالأهمية النسبية يتعين إجراء جرد كامل للمخزون بواسطة العميل قرب نهاية الفترة المحاسبية مع قيام المراجع بملاحظة واختبار ذلك فى نفس التوقيت .

ب-تحديد حجم العينة واختبار عناصرها

يتمثل الأسلوب الأمثل فى تحديد حجم العينة عند الملاحظة الفعلية للجرد فى ضـــوء عـــدد الســـاعات الإجمالية التى يتم استغراقها وليس عدد عناصر المخـــزون الـــتى يتم جردها ، ولعل أهم المحددات الرئيسية لتحديد حجم ذلك الوقـــت فى مـــدى كفايـــة نظم الرقابة الداخلية على الجرد الفعلى ومدى دقة المـــلفات الرئيســـية للمخزون المستمر ، ونوع المخزون وقيمته النقدية وعدد مواقع التخزين الرئيسية والمخاطر الحتمية لعناصر المخزون .

ويجـــب توخى الحذر عند ملاحظة جرد المخزون بسبب صعوبة توسيع حجـــم العينة أو إعادة تنفيذ اختبارات بعد إجراء الجرد الفعلى للمخزون هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى يجب التركيز على العناصر الأكثر أهمية وفى اختيار العينة التى تمثل عناصر المخزون النموذجية ، حيث يتم الاستفسار عن العناصر التى يحتمل أن تتقادم أو يحدث بها أضرار .

٤-اختبارات ملاحظة الجرد الفعلى للمخزون Physical Observation Tests

هـــناك عديـــد من الجوانب الهامة المرتبطة بملاحظة المراجع عن الجرد الفعلى للمخزون هى :-

- التحقق مما إذا كان اجراء الجرد المادى قد تم بما يتفق مع تعليمات العميل.
- يجب أن يكون المراجع موجوداً فى الوقت الذى يتم فيه إجراء الجرد .
- اتصال المراجع بالمشرفين عند عدم اتباع العاملين للتعليمات الخاصة بالجرد لتصحيح الوضع أو تعديل إجراءات الملاحظة الفعلية للجرد .
- التوصل إلى فهم كاف عن النشاط الذى يزاوله العميل وطبيعة المخزون وتنوع عناصره ويؤدى الفهم الصحيح إلى توجيه المراجع أسئلة ومناقشة عديد من المشكلات المرتبطة مثل تقييم المخزون والتقادم المحتمل ومدى وجود مخزون من بضاعة الأمانة تم دمجة مع المخزون الذى تمتلكه الشركة ، وتعتبر نقطة البداية لذلك الفهم فى قيام المراجع بزيادة التسهيلات لدى العميل ويشمل ذلك الاستلام والتخزين والإنتاج والتخطيط والمحاسبة وإمساك الدفاتر مع أهمية مرافقة المراجع للمشرف عند إتمام تلك الزيادة .

ويوضح الجدول التالى رقم (٦/٨) إجراءات اختبارات تفاصيل أرصدة المخزون فى إطار الملاحظة الفعلية لجرد المخزون ، وبجانب تلك الإجراءات يجب أن يسير المراجع فى كافة المناطق التى تم إيداع المخزون فيها للتأكد من أنه قد تم عد كافة عناصر المخزون وتسجيلها فى البطاقات .

الجدول (٦/٨)

أهداف المراجعة والاختبارات التفصيلية للأرصدة

بالارتباط بملاحظة الجرد الفعلي للمخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات الشائعة لملاحظة المخزون	تعليقات
- المخزون المسجل فى البطاقات موجود فعلا (الوجود)	-اختبار عينة عشوائية من أرقام البطاقات والتعرف على مدى توافق الرقم بالبطاقة مع المخزون الفعلى . -ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد .	يتمثل الهدف فى كشف إدراج عناصر لا وجود لها ضمن المخزون .
- تم جرد المخزون الموجود فعلا وتسجيل قيمته فى البطاقات وتم إجراء محاسبة عن البطاقات للتأكد من عدم وجود بطاقات مفقودة (الاكتمال)	-فحص المخزون للتأكد من تسجيله بالبطاقات. -ملاحظة ما إذا كان هناك تحركات للمخزون خلال القيام بالجرد . -الاستفسار بشأن المخزون فى المواقع الأخرى. -المحاسبة عن كافة البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة للتحقق من عدم فقد إحدى البطاقات أو إغفالها بشكل متعمد . -تسجيل أرقام البطاقات المستخدمة وغير المستخدمة حتى يمكن إجراء المتابعة التالية.	-يجب توجيه اهتمام إلى إغفال أقسام كبيرة بالمخزون . -يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلى . -يجب القيام بهذا الاختبار عند الانتهاء من الجرد الفعلى .
-تم جرد المخزون على نحو دقيق (الدقة)	-إعادة جرد الجرد الذى قام به العميل للتأكد من أن الجرد قد تم تسجيله بدقة فى البطاقات (يتم أيضا فحص المواصفات ووحدة الجرد) -مقارنة الجرد الفعلى مع الملف الرئيسى للمخزون المستمر . -تسجيل الجرد الذى قام به العميل لإجراء اختبارات تالية .	تسجيل الجرد الذى قام به العميل فى أوراق العمل بقائمة جرد المخزون .ويتم ذلك لسببين : التوصل إلى توثيق بإتمام الجرد الفعلى على نحو مناسب ، ولاختبار إمكانية قيام العميل بتغيير الكميات المسجلة بعدما يغادر المراجع الشركة .
-تم تبويب المخزون على نحو ملائم فى البطاقات (التبويب)	-فحص مواصفات المخزون فى البطاقات ومقارنتها مع المخزون الفعلى من المواد الخام، والإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة .	يجب إتمام هذه الاختبارات كجزء من الإجراء الأول لهدف الدقة .

	-تقييم مدى مناسبة نسبة الإتمام المسجلة فى البطاقات للإنتاج تحت التشغيل	
-الحصول على معلومات للتأكد من أن المبيعات والمشتريات التى تم تخزينها قد تم تسجيلها فى الفترة المناسبة (الفاصل الزمنى)	-التسجيل فى أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم مستند الشحن الأخير فى نهاية العام . -التأكد من المخزون للأرقام فى مستندات الشحن التى تزيد عن الرقم المذكور فى النقطة السابقة قد تم استبعاده من الجرد الفعلى . -فحص المنطقة الخاصة بالمخزون الذى سيتم شحنه للخارج والذى لم يتم إدراجه ضمن الجرد. -التسجيل فى أوراق العمل لإجراء متابعة تالية لرقم تقرير الاستلام الأخير المستخدم فى نهاية العام . -التأكد من أن المخزون للعنصر المذكور فى النقطة السابقة قد تم إدراجه فى الجرد الفعلى. -فحص المنطقة الخاصة بالاستلام فى المخزون لإدراج ما يوجد بها من مخزون فى الجرد الفعلى .	الحصول على معلومات مناسبة عن الفاصل الزمنى للمبيعات والمشتريات يعد جانباً حيوياً فى ملاحظة المخزون .
-استبعاد عناصر المخزون المتقادم أو الذى لا يتم استخدامه أو الإشارة إليها (القيمة القابلة للتحقق	إجراء اختبار للمخزون المتقادم عن طريق الاستفسار من العاملين بالمصنع ومن الإدارة، والانتباه إلى العناصر التى يوجد بها ضرر ، والتى يكون عليها غبار ، أو التى تتواجد فى أماكن غير مناسبة .	
-للعميل حق على المخزون المسجل فى البطاقات (الحقوق)	-الاستفسار عن بضاعة الأمانة أو المخزون الذى يخص مستهلكين ويوجد بالمخزون الخاص بالشركة. -الانتباه للمخزون الذى يوضع فى جانب خاص وتكتب عليه علامة تشير إلى عدم امتلاك هذا المخزون .	

٦/٧/٢ مراجعة تسعير وتجميع المخزون

Audit of Pricing and Compilation

يتضمن تسعير المخزون كافة الاختبارات المرتبطة بأسعار الوحدات لتحديد مدى صحتها ، فى حين يشمل اختبارات تجميع المخزون تلخيص الكميات الفعلية وضرب الأسعار فى الكميات وجمع ملخص المخزون بالإضافة إلى تتبع الاجماليات إلى الأستاذ العام :

ويعتبر وجود رقابة كافية على تكاليف الوحدة بشكل متكامل مع الرقابة على إنتاج والسجلات المحاسبة الأخرى جانباً هاماً للتأكد من استخدام أرقام تكاليف ملائمة لتقييم مخزون أخره المدة ، ولعل من أهم صور الرقابة الداخلية فى هذا الصدد ما يلى :-

- استخدام سجلات التكلفة المعيارية .

بهدف تحديد الانحراف فى تكاليف المواد والعمل والمصروفات غير المباشرة ، ويمكن استخدام تلك التكاليف فى تقييم الإنتاج .

- اتباع إجراءات للمحافظة على تحديث المعايير وفقا للتغيرات فى تشغيل وتكاليف الإنتاج .
- إجراء فحص تكاليف الوحدة لتحديد مدى منطقيتها بواسطة شخص حيادى عن الإدارة المسئولة عن تحديد التكاليف مما يؤدى إلى تحقيق رقابة على عملية التقييم .
- تقييم نظم رقابة داخلية لمنع الزيادة فى قيمة المخزون من خلال إدراج المخزون المتقادم من خلال فحص رسمى والتقرير عن كل من عناصر المخزون المتقادم أو بطيئة الحركة أو تلك التى تتضمن تلف .

- وجود نظم رقابة داخلية على تجميع المخزون لتوفير وسائل للتأكد من أن الجـــرد الفعـــلى لـــلمخزون قد تم تلخيصه على نحو مناسب ، وأن سعر الوحـــدة هـــو نفس السعر المسجل ، وأنه تم إجراء العمليات الحسابية من ضــــرب وجمع بشكل صحيح وتم إدراج ذلك بالقيمة المناسبة فى الاستاذ العام .
- وجود مستندات وسجلات مناسبة لإتمام الجرد الفعلى .

أداء إجــراءات الـــتحقق الداخـــلية المناسبة عن طريق أشخاص حياديين والكفاءة للتوصل إلى تحديد دقيق للأسعار وعمليات الضرب والجمع .

يوضـــح الجدول التالى رقم (٦/٩) أهداف المراجعة والاختبارات المتعلقة بها ، وتعد ملاحظة المراجع لعملية الجرد مصدر أساسى للمعلومات الخاصة بالـــتحقق مـــن وجـــود اســـتقلال للفترات الزمنية الفاصل الزمنى ، لكل من المـــبيعات والمشـــتريات ويتم أداء تلك الاختبارات من خلال دورة المبيعات والمشتريات .

تقييم المخزون Valuation Of Inventory

يعتبر تقييم المخزون أحد أهم أجزاء المراجعة وأكثرها استغراقاً للوقت ، وتوجـــد ثلاثـــة أمور ذات أهمية كبيرة تتعلق بالطرق المستخدمة عن طريق العميل هى :-

- اتفاق طريقة التسعير المستخدمة مع المعايير المحاسبية .
- يجب تطبيق الطريقة المستخدمة بثبات من عام إلى أخر .

الجدول (٦/٩)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والاختبارات التفصيلية للأرصدة الخاصة بتسعير وتجميع المخزون

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات الشائعة لملاحظة المخزون	تعليقات
يتفق المخزون المدون فى جدول المخزون مع الجرد الفعلى للمخزون، وأنه تم إجراء عمليات الضرب بشكل صحيح ، وتم الجمع للتوصل إلى الاجمالى بشكل صحيح، ويتفق ذلك مع الأستاذ العام (الارتباط بين التفصيلات)	– تنفيذ اختبارات التبويب (ينظر أهداف الوجود، والاكتمال ، والدقة) . – جمع الجداول بقائمة المخزون التى تتعلق بالمواد الخام ، والإنتاج تحت التشغيل ، والمنتجات التامة . – تتبع الاجماليات إلى الأستاذ العام . –ضرب الكميات فى الأسعار لعناصر مختارة.	– ما لم يوجد قصور فى أنواع الرقابة يجب تقييد اختبارات الضرب والجمع.
– عناصر المخزون المسجلة فى جدول المخزون موجود فعلا (الوجود)	تتبع المخزون المدرج فى جدول المخزون إلى بطاقات وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على مدى الوجود والوصف .	تتأثر الأهداف الست التالية بنتائج الملاحظة الفعلية للمخزون .ويتم تتبع أرقام البطاقات وما تم جرده والتحقق منه كجزء من الملاحظة الفعلية للمخزون إلى جدول المخزون كجزء من هذه الاختبارات .
–عناصر المخزون الموجود فعلا تم إدراجها بجدول المخزون (الاكتمال)	– المحاسبة عن أرقام البطاقات غير المستخدمة والتى أظهرتها أوراق عمل المراجع للتأكد من عدم إضافة بطاقات . – التتبع من بطاقات المخزون إلى المدرج فى جدول المخزون والتأكد من إدراج المخزون المسجل فى البطاقات . – المحاسبة عن أرقام البطاقات للتأكد من عدم حذف أحدها .	

- تم إدراج عناصر المخزون فى جدول المخزون على نحو دقيق(الدقة) .	- تتبع المخزون المدرج فى جدول المخزون إلى بطاقات المخزون وسجلات المراجع الخاصة بالجرد للتعرف على الكميات والمواصفات . - تنفيذ اختبارات الأسعار للمخزون .	
- تم تبويب عناصر المخزون المسجلة فى جدول المخزون بشكل مناسب (التبويب) .	مقارنة التبويب إلى مواد خام ،إنتاج تحت التشغيل ، ومنتجات تامة عن طريق مقارنة المواصفات ببطاقات المخزون وسجلات المراجع للجرد الفعلى مع جدول المخزون .	
- تم إدراج عناصر المخزون فى جدول المخزون وفقا للقيمة القابلة للتحقق (القيمة القابلة للتحقق)	تنفيذ أختبار التكلفة أو السوق أيهما أقل ، واختبار السعر والعناصر المتقادمة .	
يوجد للعميل حق على عناصر المخزون المدرجة فى جدول المخزون (الحقوق) .	تتبع بطاقات المخزون التى تم تحديدها للمخزون غير المملوك للشركة خلال إجراء الملاحظة الفعلية إلى جدول المخزون للتحقق من عدم إدراجها بالجدول . - فحص العقود مع الموردين والعملاء والاستفسار من الإدارة عن إمكانية إدراج بضاعة الأمانة أو مخزون غير مملوك للشركة، أو إمكانية استبعاد مخزون مملوك للشركة وعدم إدراجه .	
- تم عرض المخزون والحسابات المرتبطة بدورة المخزون والمستودعات والإفصاح عنها بشكل مناسب (العرض والإفصاح).	- فحص مدى ملائمة العرض والإفصاح بالقوائم المالية يشمل ذلك : - الإفصاح بشكل منفصل عن المواد الخام ، الإنتاج تحت التشغيل ،المنتجات التامة . - وصف مناسب لطريقة تقييم تكلفة المخزون. - وصف مدى وجود رهن لعناصر المخزون بما يتضمن عمليات البيع الكبيرة وعمليات الشراء الكبيرة التى يتم الالتزام بها .	عادة ما يتم كشف رهن عناصر المخزون والالتزام بعمليات معينة للمبيعات والمشتريات كجزء من تنفيذ اختبارات المراجعة الأخرى .

- يجب أخذ كل من التكلفة أو السوق (التكلفة الاستبدالية أو القيمه القابلة للتحقق) فى الاعتبار ، بمعنى أنه عند تسعير المخزون من الضرورى ان يتم التعرف على ما إذا كانت التكلفة الاستبدالية أو صافى القيمة القابلة للتحقق تقل عن التكلفة التاريخية . وهنا يتعين أن يتخذ فى الحسبان ما يلى:-
- يعد استخدام أحدث عنصر بالمخزون (كما يتضح من فاتورة المواد بالفترة التالية أمرا مفيداً لاختبار التكلفة الاستبدالية بالنسبة للمنتجات التامة المشتراة والمواد الخام المشتراة .
- يجب أن يتم أخذ كافة التكاليف الصناعية فى الاعتبار فيما يتعلق بالمخزون الذى تم تصنيعه سواء فى الإنتاج تحت التشغيل أو المنتجات التامة .
- أخذ القيمة البيعيه لعناصر المخزون والأثر الممكن للتقلب السريع فى الأسعار فى الحسبان لتحديد صافى القيمة القابلة للتحقق .
- كما ينبغى أيضا أخذ إمكانية التقادم فى الاعتبار خلال عملية التقييم .

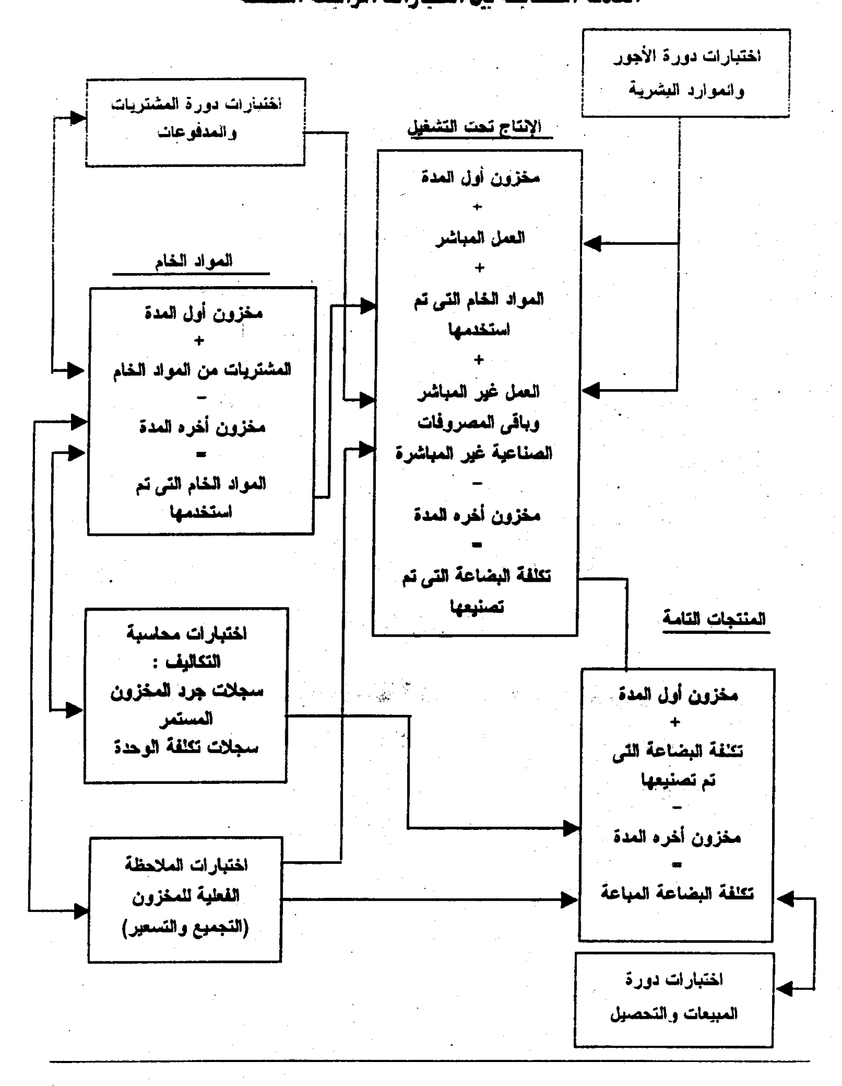
٦/٨ إجراء تكامل بين الأجزاء المختلفة من مراجعة دورة المخزون والتخزين

The Integration of Various Parts of The Audit of Inventory and Warehousing Cycle

أن إدراك العلاقة المتشابكة بين العديد من الاختبارات المختلفة التى يستخدمها المراجع فى تقييم ما إذا كان كل من المخزون وتكلفة البضاعة المباعة قد تم إدراجها بشكل عادل فى القوائم المالية يعتبر الجزء أكثر صعوبة وتعقيداً فى فهم مراجعة دورة المخزون والمخازن ، يقدم الشكل رقم (٦/١٠) الإطار الذى يحقق ذلك الهدف .

الشكل (٦/١٠)

العلاقة المتشابكة بين اختبارات المراجعة المختلفة



اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات

Tests of the Acquisition and Payment Cycle

عندما يقوم المراجع بالتحقق من عمليات المشتريات (كجزء من اختبارات دورة المشتريات والمدفوعات) يتوصل إلى أدلة عن دقة المشتريات من المواد الخام وكافة التكاليف الصناعية غير المباشرة عدا العمل .

وتتدفق تكاليف المستويات هذه مباشرة إلى تكلفة البضاعة المباعة أو تصبح الجزء الأكثر أهمية فى المخزون أخر المدة من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التام .

٢-اختبارات دورة الأفراد والأجور

Tests of The Payroll And Personnel Cycle

عندما يتحقق المراجع من تكاليف الأجور يتم تطبيق نفس التعليقات المرتبطة بعمليات المشتريات ، وفى بعض الحالات يتم اختبار سجلات محاسبة التكاليف للعمل المباشر وغير المباشر كجزء من مراجعة دورة الأجور والأفراد .

٣-اختبارات دورة المبيعات والمتحصلات

The Tests of Sales And Collection Cycle

على الرغم من عدم قوة ارتباط العلاقة بين دورة المخزون والتخزين ودورة المبيعات والمتحصلات مثلما هو الحال بالنسبة للدورتين السابقتين ، إلا أن تلك العلاقة تتسم بالأهمية ، حيث يتم إجراء معظم اختبارات المراجعة الخاصة بتخزين المنتجات التامة أو الخاصة بشحن وتسجيل المبيعات عند فحص دورة المبيعات والمتحصلات .

٤-اختبارات محاسبة التكاليف The Tests of Cost Accounting

يقصـد بتـلك الاختبارات أن يتم التحقق من أنواع الرقابة التى تؤثر فى المخـزون ولم يتم التحقق منها كجزء من الدورات الثلاثة السابقة ، حيث يتم اختـبار أنـواع الرقابة المادية ، وعملية انتقال المواد الخام إلى الإنتاج تحت التشـغيل ، وعملية انتقال تكاليف الإنتاج التام إلى المنتجات التامة ، واختبار الملفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر وسجلات تكلفة الوحدة .

٥-اختبارات الجرد الفعلى والتجميع والتسعير

Physical Inventory Compilation and Pricing

يتمـثل الافـتراض الرئيسى فى معظم عمليات مراجعة دورة المخزون والمخـازن فى أن تكـلفة البضاعة المباعة تمثل ناتج مخزون أول المدة بعد إضافة المواد الخام المشتراة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الأخرى مع طـرح مخزون أخره المدة ، ويتضح أهمية مخزون أخر المدة عندما يتم تنفيذ مـنهج مـراجعة المخـزون وتكلفة البضاعة المباعة من خلال أخذ ذلك فى الحسـبان .وتتسـاوى عمومـا أهميـة الجرد المادى والتجميع والتسعير فى المـراجعة لان أى تحريف فى إحداها يؤدى إلى التحريف فى كل من الجرد وتكلفة البضاعة المباعة.

ومـن الممكـن أن يـتم الاعتماد على الملفات الرئيسية لجرد المخزون المسـتمر عند اختبار الجرد الفعلى ، وفى الواقع إذا ما تم الاعتماد على تلك المـلفات فـأن المراجع يقوم بملاحظة واختبار الجرد المادى فى وقت معين خـلال العـام والاعـتماد عـلى المـلفات الرئيسية لجرد المخزون المستمر والاحتفاظ بسجلات كافية للكميات.

وعند اختبار تكاليف الوحدة يمكن للمراجع الإعتماد أيضاً على اختبارات سجلات التكاليف التى يتم تنفيذها خلال الاختبارات الأساسية للعمليات ، ويعد وجود سجلات للتكلفة المعيارية أمراً مفيداً أيضا لأجراء مقارنة مع تكاليف الوحدة الفعلية ، فاذا ما تم استخدام التكلفة المعيارية لتمثل التكلفة التاريخية فأنه يجب أيضا اختبارها لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها .

٦/٩ تقييم نتائج مراجعة المخزون والحسابات المرتبطة

Evaluating the Audit Finding for Inventory

عندما يستكمل المراجع إختبارات التحقق المخططة لحساب المخزون ، فإن كافة التحريفات المحددة يجب ان يتم تجميعها ، حيث يتم مقارنة التحريف المحتمل بالتحريف المقبول المخصص على حساب المخزون ، فإذا كان التحريف المحتمل يقل عن التحريف المقبول فان المراجع قد يقبل حساب المخزون بأنه قد تم عرضه بعدالة ، وعلى النقيض من ذلك فاذا كان التحريف المحتمل يزيد عن التحريف المقبول فان المراجع يجب عليه أن يستنتج بأن حساب المخزون لم يتم عرضه بعدالة .

كما يجب أن يقوم المراجع أيضاً بتحليل التحريفات المكتشفة خلال تطبيق إختبارات التحقق للعمليات والإجراءات التحليلية وإختبارات أرصدة الحساب حيث أن تلك التحريفات قد توفر دليل إثبات إضافى على مخاطر الرقابة الخاصة بدورة المخزون ، فإذا استنتج المراجع أن مخاطر المراجعة مرتفعة بدرجة غير مقبولة ، يتعين أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة إضافية أو يتعين عليه أن يتحقق من قيام العميل بتعديل حسابات القوائم المالية المرتبطة الى مستوى يمكن قبوله .

الفصل السابع

مراجعة حسابات مختارة – الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما والإلتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل

الفصل السابع

مراجعة حسابات مختارة – الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما والإلتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل

Auditing Selected Accounts : Fixed Assets, Prepaid Expenses, Accrued Expenses and Income Statements

الأهداف التعليمية Learning Objectives

٧/١ طبيعة حسابات الأصول الثابتة وأهمية مراجعتها .

٧/٢ الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية .

٧/٣ التحقق من عمليات شراء المعدات فى الفترة الحالية .

٧/٤ التحقق من التصرف فى الأصول الثابتة .

٧/٥ التحقق من أرصدة الأصول الثابتة .

٧/٦ التحقق من مصروف ومجمع الإهلاك .

٧/٧ مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً .

٧/٨ مراجعة الإلتزامات والمصروفات المستحقة .

٧/٩ طبيعة إختبار حسابات قائمة الدخل .

٧/١٠ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التشغيلية .

٧/١١ الإجراءات التحليلية لحسابات قائمة الدخل .

٧/١٢ إختبارات تفاصيل أرصدة قائمة الدخل .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) عناصر القوائم المالية .
- قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٣) بعنوان المحاسبة عن عقود التأجير .
- قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٣٤) بعنوان رسملة تكاليف الفائدة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٤٢٠) بعنوان إتساق تطبيق الإجراءات المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

٧/١ طبيعة حسابات الأصول الثابتة وأهمية مراجعتها

تتمثل الأصول الثابتة عادة فى الأصول التى يتوقع أن يمتد عمرها لأكثر من عام واحد والتى يتم إستخدامها داخل المنشأة لا أن يتم إقتنائها لإعادة البيع. ويتمثل الهدف من إستخدام الأصول كجزء من الأنشطة بالمنشأة محل المراجعة.

ويمكن تبويب الأصول الثابتة على النحو التالى :-

- الأراضى والتحسينات عليها .
- المبانى والتحسينات عليها .
- المعدات الصناعية .
- الأثاث .
- السيارات والشاحنات .
- تحسينات الإستئجار .
- مقاولات الأصول الثابتة تحت التشغيل .

ويهدف إبراز المنهج الملائم لمراجعة حسابات الأصول الثابتة السابقة يتم الإعــتماد على مراجعة المعدات الصناعية كنموذج ملائم (ليست هناك فروق جوهــرية فى الــتحقق من الأنواع الأخرى للأصول الثابتة – وان وجدت – فسوف يتم الإشارة الى ذلك) .

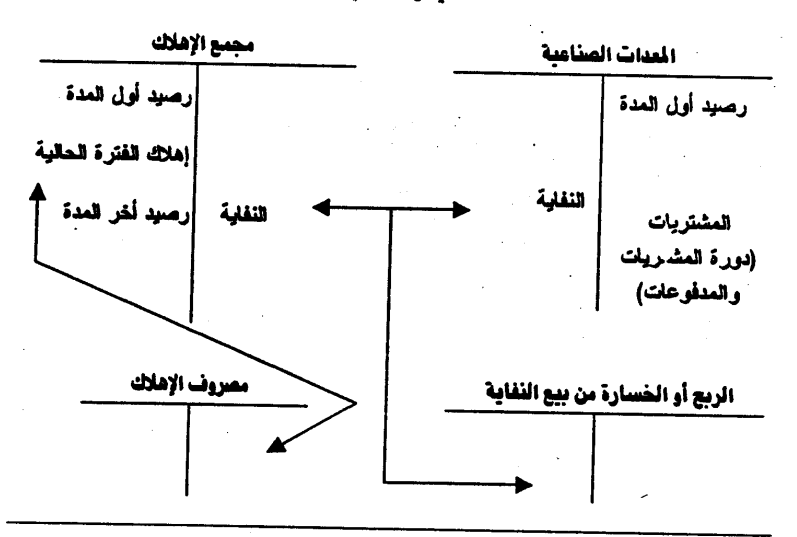
وتوجد علاقة ما بين المعدات الصناعية **Manufacturing-Equipments** ودورة المشــتريات والمدفوعات من خلال فحص المديونية بحساب الأصل ، ونظراً لأن مصدر المديونية فى حساب ذلك الأصل ينبع من يومية المشتريات فقــد تــم فعلاً إختبار النظام المحاسبى لتسجيل الإضافات بالفترة الحالية على المعدات الصناعية كجزء من الإختبارات فى دورة المشتريات والمدفوعات ،

وحيث أن الإضافات على المعدات تتسم بعدم التكرار بالاضافة الى خضوعها الى أنـــواع خاصة من الرقابة كموافقة مجلس الإدارة فقد يقرر المراجع عدم الاعتماد بشكل كبير على تلك الإختبارات .

يوضـــح الشكل رقم (٧/١) تدفق المعلومات المحاسبية للمعدات الصناعية والحسابات ذات الصلة .

شكل رقم (٧/١)

المعدات الصناعية والحسابات ذات الصلة



ويتمـــثل الســـجل المحاسبى للمعدات الصناعية وباقى حسابات الأصول الثابـــتة بوجه عام فى الملف الرئيسى للأصول (السجل التفصيلى للأصول) ، ويتكون ذلك الملف التى يتعين على المراجع الإلمام به من عدد من السجلات

يخصص كل منها لأحد المعدات وباقى أنواع الأصول الأخرى ، ويتضمن كل سجل بدورة معلومات وصفية (تاريخ الشراء ، التكلفة التاريخية ، اهلاك العام الحالى ، مجمع الإهلاك للأصل) ، ويجب أن تتساوى إجماليات كافة السجلات بالملف الرئيسى مع أرصدة الحسابات المرتبطة بها بالأستاذ العام . كما يجب أن يتضمن ذلك الملف أيضاً معلومات عن الأصول التى يتم شرائها والأصول الـتى يتم التخلص منها أثناء العام (وعند التخلص من الأصول يتعين أن يتم إدراج سعر البيع والربح أو الخسارة) .

وعـادة مـا يـتم مراجعة المعدات الصناعية بشكل يختلف عن حسابات الأصول المتداولة (مشتريات البضاعة) ، وذلك يرجع الى ثلاثة أسباب أساسية هى :-

١- تتسم عمليات شراء المعدات الصناعية فى الفترة الحالية بصغر عددها.

٢- غالباً ما تتسم قيمة أية عملية شراء للمعدات الصناعية بالأهمية النسبية.

٣- مـن المحـتمل أن يـتم الإحتفاظ بالمعدات لسنوات عديدة بالسجلات المحاسبية .

نـتيجة لتلك الإختلافات يتم التركيز عند مراجعة المعدات وباقى الأصول الثابتة على التحقق من عمليات الشراء التى تمت بالفترة الحالية بدلاً من الرصيد الـذى تـم نقله من العام السابق بالإضافة الى ذلك يتطلب إمتداد عمر الأصل المـتوقع عـن وجود حسابى الإهلاك ومخصصات الإهلاك والتى يتم التحقق منهما كجزء من مراجعة الأصول الثابتة . وعند مراجعة المعدات سيكون من المفيـد أن يتم فصل الإختبارات طبقاً للمجموعات التالية :- (١) الإجراءات التحليلية ، (٢) التحقق من عمليات شراء المعدات الصناعية بالفترة الحاليـة ، (٣) التحقق من عمليات التخلص من المعدات بالفترة الحالية ، (٤) التحقق من

رصـــيد أخر المدة لحساب الأصل ، (٥) التحقق من مصروف الاهلاك ، (٦) التحقق من رصيد اخر المدة فى مجمع الإهلاك .

٧/٢ الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية

Analytical Procedures for Manufacturing Equipments

تـــتوقف طـــبيعة الإجراءات التحليلية على طبيعة العمليات التشغيلية لدى الشـــركة محـــل المـــراجعة كما فى كافة جوانب عمليات المراجعة ، يوضح الجـــدول الـــتالى أهـــم أنواع النسب المالية بالإضافة الى تحليل الإتجاه الذى يستخدم بشكل متكرر فى مراجعة المعدات الصناعية .

الجدول رقم (٧/٢)

الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية

الإجراء التحليلى	التحريف الممكن وقوعه
مقارنـــة نسبة مصروف الإهلاك على إجمالى تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها فى السنوات السابقة.	الـــتحريف فى مصـــروف الإهـــلاك ومجمع الإهلاك.
مقارنـــة نســـبة مجمـــع الإهلاك على إجمالى تكلفة المعدات الصناعية بما يقابلها بالسنوات السابقة .	التحريف فى مجمع الإهلاك .
المقارنـــة الشـــهرية أو السنوية لحسابات الإصلاح والصـــيانة ومصروف التوريدات ، مصروف الآلات الصـــغيرة مـــع ما يقابلها من الحسابات بالسنوات السابقة.	قيـــم المصـــروفات التى كان يجب أن تشكل عناصر رأسمالية .
مقارنـــة نسبة إجمالى التكلفة الصناعية على بعض مقاييس الإنتاج بما يقابلها بالسنوات السابقة .	المعدات التى لا قيمة لها أو المعدات التى تم التخلص منها ولكن لم يتم شطبها بعد .

٧/٣ التحقق من عمليات شراء المعدات فى الفترة الحالية

Verification of Current Year Acquisition

يؤثر كل من عدم رسملة الأصل الثابت أو تسجيل عمليات شراء المعدات الصناعية وفقاً لقيمة غير ملائمة على كل من قائمة المركز المالى (حتى يتم التخلص من الأصل) وقائمة الدخل (حتى يتم إهلاك الأصل بشكل كامل) .

يتم إستخدام سبع أهداف من الأهداف التسعة للمراجعة المرتبطة بالأرصدة عند القيام بإختبارات تفاصيل الأرصدة ، يوضح الجدول رقم (٧/٣) أهداف المراجعة ذات الصلة ، وتعتبر الأهمية النسبية محل إهتمام كبير عند التحقق من الإضافات بالفترة الحالية .

ويجب إدراك أهمية فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام والمستندات المرتبطة بهدف التحقق من شراء المعدات الصناعية (الإضافات) ، وعادة ما لا توجد ضرورة الفحص التوثيق المؤيد لكل الإضافات ، الا أنه من الطبيعى أن يتم التحقق من العمليات المالية الكبيرة وغير العادية للسنة كلها وأيضاً لعينة ممثلة للإضافات المعتادة ، ويتوقف مدى التحقق مع مخاطر الرقابة المقدر للمراجع لعمليات الشراء والأهمية النسبية للإضافات .

ويتم تنفيذ إختبارات عمليات الشراء عن طريق مقارنة القيم بفواتير الموردين مع القيم المسجلة ، كما يجب أن يلم المراجع بسياسات الرسملة الخاصة بالعميل حتى يتمكن من تحديد ما إذا كانت تلك العمليات قد سجلت بما يتفق مع المعايير المحاسبية ، وأن معالجة تلك العمليات تتم بثبات وإتساق مع السنة السابقة .

جدول رقم (٣/٧)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة للإضافات على المعدات الصناعية

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
- إتفاق الإضافات فى العام الحالى بجدول المشتريات مع القيم بالملف الرئيسى المرتبط ، وإتفاق الإجماليات مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات) .	- جمع جدول الشراء . - تتبع الإجمالى الى الأستاذ العام. - تتبع عمليات الشراء الفردية الى القيم والمواصفات بالملف الرئيسى.	- يجب أن تكون الإختبارات محدودة ما لم تتسم أنواع الرقابة بالقصور . - يجب تسوية كافة الزيادات فى رصيد الأستاذ العام للفترة مع الجدول .
- المشتريات بالسنة الحالية والتى تم تسجيلها موجودة فعلاً (الوجود) .	- فحص فواتير الموردين وتقارير الإستلام . - الجرد الفعلى للأصول .	- من غير المتعارف عليه أن يتم جرد الأصول ما لم تتسم الرقابة بالقصور أو القيم بالأهمية النسبية .
- المشتريات الموجودة فعلاً تم تسجيلها (الإكتمال) .	- فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطاً بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التى يجب أن تكون معدات صناعية. - فحص إتفاقيات الإستئجار والإيجار .	- يعد هذا الهدف من أكثر الأهداف أهمية للمعدات الصناعية .
- تم إدراج عملية الشراء بالسنة الحالية على نحو دقيق (الدقة) .	- فحص فواتير الموردين .	- يتوقف المدى على المخاطر الحتمية وفعالية الرقابة .
- تم تبويب عمليات الشراء بالسنة الحالية على نحو مناسب (التبويب).	- فحص فواتير الموردين فى حساب المعدات الصناعية لكشف العناصر التى يجب تبويبها كمعدات مكتبية ، جزء من المبانى ، أو الإصلاحات . - فحص فواتير الموردين والحسابات الأكثر إرتباطاً بها مثل الإصلاحات والصيانة حتى يمكن كشف العناصر التى يجب أن تكون معدات صناعية. - فحص مصروف الإيجار ومصروف الإستئجار للتعرف على الإستئجار القابل للرسملة .	- يرتبط هذا الهدف بشكل وثيق بإختبارات الإكتمال ويتم تحقيقه بشكل موحد مع هذا الهدف ومع إختبارات الدقة .
- تم تسجيل عمليات الشراء للسنة الحالية فى الفترة المناسبة .	- فحص العمليات المالية التى تمت قرب تاريخ إعداد قائمة المركز المالى للتعرف على أنها قد سجلت فى الفترة المناسبة .	- عادة ما يتم تنفيذ ذلك الجزء من إختبارات الفاصل الزمنى للدائنين .
- يوجد للعميل حق على عمليات الشراء التى تمت بالسنة الحالية (الحقوق) .	- فحص فواتير الموردين .	- عادة لا يوجد مشكلة للمعدات . يتم عادة فحص نقل الملكية وفواتير الضرائب للأراضى ومعظم المبانى .

وبجانب اختبار الاضافات بالفترة الحالية فيما يتعلق بالوجود والدقة يجب أن يفحص المراجع ايضاً مدى وجود تبويب ملائم للعمليات المالية المسجلة . وفي بعض الحالات يجب أن يتم تصنيف القيم المسجلة كمعدات صناعية على أنها معدات مكتبية أو على أنها جزء من المبانى ، وتوجد امكانية لقيام العميل على نحو غير مناسب برسملة الإصلاحات والإيجار أو المصروفات المماثلة .

ومـــن الأخطاء الشائعة أن يتم إدراج العمليات المالية التى يجب تسجيلها بشـــكل مناسب على أنها أصول ضمن كل من مصروفات الإصلاح والصيانة ومصـــروف الإستئجار والأدوات الصغيرة ، وينتج مثل هذا الخطأ عن نقص فهـــم المعايير المحاسبية ، ورغبة بعض العملاء فى تجنب ضرائب الدخل ، ويجـــب تقييـــم إحـــتمال وقوع هذه الأنواع من سوء التبويب بشكل موحد مع التوصل الى فهم الرقابة الداخلية بدورة المشتريات والمدفوعات ، فإذا إستنتج المـــراجع أن هـــناك إحتمالاً لوقوع تحريف يتسم بالأهمية النسبية سيكون من الضـــروري أن يتم التأكد من القيم الكبيرة التى تم تسجيلها فى الجانب المدين لحســـاب المصـــروفات ، ومن المتعارف عليه أن يتم القيام بذلك كجزء معتاد عند مراجعة حسابات الأصول الثابتة .

٧/٤ التحقق من التصرف فى الأصول الثابتة

Verification of Current Year Disposals

تتمثل نظم الرقابة الداخلية على التصرف فى الأصول الثابتة فيما يلى :-

- ابلاغ الإدارة رسمياً ببيع أو مبادلة أو التنازل عن المعدات والآلات .
- حمايـــة الأصل من إجراء عمليات التصرف فيه عن طريق أشخاص ليـــس لديهم ترخيص بذلك من خلال وضع شروط للتصديق على بيع أو التصرف فى تلك المعدات .

- التحقق الداخلى الكافى على تسجيل عملية التصرف فى الأصل الثابت للتأكد من أنه تم شطب تلك الأصول من السجلات المحاسبية بشكل صحيح .

وهناك هدفين رئيسيين يجب على المراجع تحقيقهما عند التحقق من بيع ومبادلة أو التنازل عن المعدات الصناعية هما :-

١- تسجيل الأصول التى تم التصرف فيها بشكل دقيق .

٢- تسجيل التصرف فى الأصول على نحو سليم .

وتتمثل الإجراءات المرتبطة بالتحقق من الأصول التى تم التصرف فيها فى الآتى :-

أ – قيام المراجع بأداء إختبارات الإرتباط بين التفصيلات فى جدول يقوم بإعداده العميل عن الأصول التى تم التصرف فيها والذى يتضمن عديد من البيانات أهمها :-

١- تاريخ التصرف فى الأصل .

٢- اسم الشخص أو المنشأة التى حصلت على ذلك الأصل .

٣- سعر بيع الأصل .

٤- التكلفة الأصلية للأصل .

٥- تاريخ شراء الأصل .

٦- مجمع إهلاك الأصل .

٧- القيمة المسددة من الإئتمان الخاص بالإستثمار (فى حالة وجود ذلك).

ويقـــوم المراجع بتتبع الإجماليات بالجدول الى الأصول التى تم التصرف فيهـــا كما هى مسجلة بالأستاذ العام بالإضافة إلى تتبع التكلفة ومجمع إهلاك الاصول التى تم التصرف فيها الى الملف الرئيسى للملكية .

ب- الـــتحقق من الأصول التى يتم التصرف فيها عن طريق إتباع عديد من الإجراءات هى :-

١- فحـــص مـــا إذا كـــان قـــد تم شراء أصول ثابتة جديدة تحل محل الأصول الحالية .

٢- تحليل الأرباح والدخول الناتج عن التصرف فى الأصول .

٣- فحص التعديلات بالمصنع والتغيرات فى خطوط الإنتاج والضرائب والتغطية التأمينية التى توضح شطب المعدات .

٤- الإستفســـار من الإدارة والأفراد العاملين بقسم الإنتاج عن إمكانية التصرف فى تلك الأصول .

جـــ- التحقق من العمليات المالية لبيع الأصل أو التصرف فيه عن طريق:

١- فحص فاتورة البيع المرتبطة والملف الرئيسى للملكية .

٢- مقارنـــة التكلفة ومجمع الإهلاك بالملف الرئيسى مع القيد المسجل باليوميـــة العامة وإعادة حساب الربح أو الخسارة عن التصرف فى الأصل .

ء – فى حالة مبادلة الأصل بأصل أخر يحل محله ، يجب أن يتأكد المراجع من أنه تم رسملة الأصل الجديد على نحو مناسب وأن الأصل القديم قـــد تـــم شـــطبه من الدفاتر ، بعد أن يتم أخذ كل من القيمة الدفترية للأصل الذى تم مبادلته والتكلفة الإضافية للأصل الجديد فى الإعتبار.

٧/٥ التحقق من أرصدة الأصول الثابتة

Verification of Fixed Asset Balances

تتمثل الأنواع الهامة من الرقابة الداخلية على الأصول القائمة والموجودة بالفعل بالسنة الحالية فى الآتى :-

١- إستخدام الملف الرئيسى للأصول الثابتة الفردية .

٢- وجـــود نظـــم رقابـــة مادية كافية على الأصول التى يمكن تحريكها بسهولة مثل العدد والعربات .

٣- تخصيص أرقام ترميزية لكل أصل بالمصنع .

٤- الجرد المادى الدورى للأصول الثابتة وإجراء التسويات والمطابقات الخاصة بها عن طريق الأفراد فى قسم الحسابات .

٥- وجـــود طريقة رسمية لإبلاغ قسم الحسابات بكافة عمليات التصرف فى الأصول الثابتة .

وعـــادة لا يحصل المراجع على قائمة عن العميل بكافة الأصول المدرجة فى رصـــيد أخـــر المدة للمعدات الصناعية ، حيث بدلاً من ذلك يقوم بتحديد إختبارات المراجعة فى ضوء الملف الرئيسى على النحو التالى :-

١- إختبار هدف الإرتباط بين التفصيلات **Detail tie-in Objective** حيث يـــتم التحقق من مدى إتفاق إجماليات أرصدة المعدات الصناعية كما هى مدرجـــة بالمـــلف الرئيســـى مع رصيد الأستاذ العام ، وقد يقوم المراجع بإختيار عملية الجمع لعدد صفحات .

٢- بعد تقدير مخاطر الرقابة الخاصة بهدف الوجود **Existence Objective** يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان من الضرورى أن يتم التحقق من

وجود العناصر الفردية للمعدات الصناعية المدرجة بالملف الرئيسى . فإذا ما إعتقد المراجع أن هناك إحتمالات مرتفعة لعدم وجود أصول ثابتة ما زالت مسجلة بالدفاتر المحاسبية ، فإن الإجراء الملائم سيتمثل فى إختبار عينة من الملف الرئيسى وفحص الأصول الفعلية ، وفى حالات نادرة قد يرى المراجع أنه من الضرورى أن يقوم العميل بإجراء جرد كامل لمخزون الأصول الثابتة للتحقق من وجودها الفعلى ، وعادة ما يقوم المراجع بملاحظة إجراء العميل .

٣- يجب أن يدرك المراجع أن الشركات قد يوجد بها أحياناً معدات صناعية لم يعد يتم إستخدامها بعد فى العمليات التشغيلية ، فإذا كانت قيمتها تتسم بالأهمية النسبية ، فإن المراجع يتعين عليه أن يقوم بتقييم ما إذا كان يجب تخفيض قيمتها الى القيمة القابلة للتحقق منها (هدف القيمة القابلة للتحقق **Realizable Value Objective**) أو على الأقل الإفصاح عنها بشكل منفصل تحت عنوان معدات لا يتم إستخدامها فى العمليات التشغيلية .

٤- يتمثل الإعتبار الأساسى عند التحقق من رصيد أخر المدة للأصول الثابتة فى إمكانية وجود مانع قانونى (هدف العرض والإفصاح **Presentation and Disclosure Objective**) . ويوجد العديد من الوسائل المتاحة التى يمكن من خلالها تحديد ما إذا كان هناك عائق قانونى على المعدات الصناعية (كالرهن) . وتتمثل تلك الوسائل فى:

- الإطلاع على وقراءة شروط القرض وإتفاقيات الإئتمان .

- إرســـال طلبات مصادقة بالبريد بشأن القروض وإتفاقيات الإئتمان ومؤسسات القروض الأخرى .
- الحصـــول على المعلومات الخاصة برهن المعدات الصناعية من خـــلال المناقشـــات مع العميل أو إرسال خطابات الى المستشار القانونى .

ويجـــب تقييم مدى ملائمة العرض والإفصاح للمعدات فى القوائم المالية بعـــناية حـــتى يـــتم التحقق من إتباع المعايير المحاسبية ، حيث يجب إدراج المعـــدات الصـــناعية بإجمـــالى التكلفة ، كما يجب فصلها عن باقى الأصول المؤجـــرة والإفصـــاح عنها بشكل مستقل ، كما يتعين إدراج الرهونات على الملكية ضمن الإيضاحات المتممة بالقوائم المالية .

٧/٦ التحقق من مصروف ومجمع الإهلاك

Verification of Depreciation Expense and Accumulated Depreciation

أ – التحقق من مصروف الإهلاك

إذا كان مصروف الإهلاك يتسم بالأهمية النسبية فانه يتم إجراء العديد من إختـــبارات التفاصـــيل عليه مقارنة بما يتم التحقق منه عن طريق إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات .

ويتمثل الهدف الأكثر أهمية عند التحقق من ذلك المصروف فى تحقيق هدف الدقة Accuracy Objective، ويوجد جانبان هامان يتعلقان بذلك هما تحديد ما إذا كـــان العميل يتبع سياسة الإهلاك بانتظام من فترة الى أخرى وما إذا كان يتم تنفيذ العمليات الحسابية بشكل صحيح .

وتوجـــد هناك أربعة إعتبارات هى العمر المتوقع المفيد للأصول التى تم شـــرائها فى الفترة الحالية ، طريقة الإهلاك ، القيمة التقديرية للنفايا وسياسة

الإهــلاك للأصــول فى الســنة التى تم إقتنائها أو التى تم التصرف فيها فى الأصول .

وعند تحديد مدى منطقية العمر المفيد الذى تم تخصيصه للأصول التى تم إقتنائها حديثاً ، يجب أن يأخذ المراجع فى إعتباره عديد من العوامل هى :-

- العمر الفعلى للأصل .
- العمر المتوقع للأصل (أخذاً فى الإعتبار التقادم أو السياسة الطبيعية للشركة بشأن تحديث المعدات) .
- سياسات الشركة بشأن مبادلة المعدات .

وفى حــالات قليــلة قــد يتطلب تغيير الظروف إعادة تقييم العمر المفيد للأصل – وعندما يحدث ذلك – يتم إجراء تعديل فى التقرير المحاسبى وليس تعديلاً فى المبادئ المحاسبية ، ولذلك يتعين أن يتم تقييم أثر ذلك على الإهلاك بعناية .

وتتمــثل الطريقة المفيدة لإختيار الإهلاك فى حساب مدى المنطقية العامة لمبلغ الإهلاك ، حيث يتم الحساب عن طريق ضرب قيمة الأصول الثابتة غير محتســب عــنها إهــلاك فى معــدل الإهلاك للسنة ، ويقوم المراجع بإجراء مطابقات للإضافات التى تمت على الأصول والأصول التى تم التصرف فيها خــلال الســنة الحالية ، كما يجب أن يجرى المراجع تسويات للأصول ذات الأعمــار المختــلفة والأصول التى يتم إهلاكها وفقاً لطرق مختلفة للإهلاك ، ويمكن إجراء العمليات الحسابية ببساطة إذا ما كان مكتب المراجعة يحتفظ فى مــلفه الدائم بتبويب للأصول الثابتة يتضمن طريقة الإهلاك وعمر الأصول ، فإذا ما كانت العمليات الحسابية تقترب بوجه عام من الإجماليات لدى العميل ،

وإذا كانت مخاطر المراجعة المقدرة لمصروف الإهلاك تتسم بالإنخفاض فانه سيمكن تخفيض إختبارات تفاصيل الإهلاك .

وقد يكون مرغوب فى عديد من عمليات المراجعة أن يتم فحص الإرتباط بين التفاصيل لعينة من العمليات الحسابية للإهلاك ، وذلك عن طريق إعادة حساب مصروف الإهلاك لأصول مختارة للتعرف على ما إذا كان العميل يتبع سياسة الإهلاك على نحو ثابت وصحيح ، وحتى يتم ذلك يجب أن يتم ربط تفاصيل العمليات الحسابية باجمالى العمليات الحسابية للإهلاك عن طريق جمع مصروف الإهلاك فى الملف الرئيسى للملكية ومطابقة الإجمالى مع الأستاذ العام ، وإذا كان العميل يحتفظ بسجلات على الكمبيوتر للإهلاك فإنه يكون من المرغوب فيه أن يتم إستخدام الكمبيوتر فى إختيار العمليات الحسابية.

ب- التحقق من مجمع الإهلاك

عادة ما يتم إختيار المديونية بحساب مجمع الإهلاك كجزء من مراجعة التصرف فى الأصول ، بينما يتم التحقق من الدائنين كجزء من مراجعة مصروف الإهلاك .

فاذا ما قام المراجع بتتبع عمليات مالية مختارة الى سجلات مجمع الإهلاك بالملف الرئيسى للملكية كجزء من تلك الإختبارات يتم تنفيذ قدر قليل من الإختبار بعد ذلك .

وعادة ما يوجد هدفان يتم التركيز عليهما عند مراجعة مجمع الإهلاك هما:

أ - إتفاق مجمع الإهلاك كما هو مدرج بالملف الرئيسى للملكية مع الأستاذ العام .

ويــتحقق ذلك الهدف عن طريق إختيار الجمع بمجمع الإهلاك أو بالملف الرئيسى للملكية بالإضافة الى تتبع الإجمالى الى الأستاذ العام .

ب- مدى دقة مجمع الإهلاك بالملف الرئيسى .

وفى بعض الحالات يمكن تخفيض عمر المعدات الصناعية بشكل ملموس نــتيجة وجود تغييرات معينة على سبيل المثال وجود إنخفاض فى الطلب من المشترين على المنتجات ، التلف الطبيعى غير المتوقع ، أو التعديل فى العمليات التشــغيلية ، ونتيجة لتلك الظروف المحتملة يكون من الضرورى تقييم مدى كفايــة مخصصات مجمع الإهلاك سنويا للتأكد من أن القيمة الدفترية الصافية تزيد عن القيمة القابلة للتحقق بالأصول .

٧/٧ مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً Auditing of Prepaid Expenses

فى هذا الجزء يتم دراسة طبيعة وحسابات المصروفات المدفوعة مقدماً ، ونظــم الــرقابة الداخلية المرتبطة بها ، وكيفية إستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل بهدف مراجعتها .

١- طبيعة وحسابات المصروفات المدفوعة مقدماً

تمثل المصروفات المدفوعة مقدما والأعباء المؤجلة **Deferred Charges** والأصول غير الملموسة **Intangibles** أصولا تختلف أعمارها من عدة شهور الى عــدة أعــوام ، ويتم إدراج الأصول بما يتفق ومفهوم مقابلة المصروفات بالنفقات **Matching Expenses with Revenues** ، ولا يتم إدراجها كذلك وفقاً لقيمتها عند إعادة البيع أو وفقاً لقيمة التصفية **Resale or Liquidation Value**، وكأمثلة على تلك الأصول ما يلى :-

- الإيجار المدفوع مقدما .
- التأمين المدفوع مقدماً .
- التكاليف التنظيمية .
- العلامات التجارية .
- الضرائب المدفوعة مقدماً .
- الإيرادات المؤجلة .
- براءة الإختراع .
- حقوق الطبع .

ويتمثل الفرق بين تلك الأصول وغيرها من الأصول المتداولة الأخرى مثل المدينين والمخزون فى أن تلك الأصول لا تتسم بالأهمية النسبية فى العديد من عمليات المراجعة ، حيث عادة ما يكتفى المراجع بالإجراءات التحليلية عند مراجعة كل من المصروفات المدفوعة مقدماً أو الإيرادات المؤجلة أو الأصول غير الملموسة .

وكمثال على تلك الأصول يتم مناقشة كيفية مراجعة التأمين المدفوع مقدماً بإعتباره يمثل نموذج للمشكلات المعتادة التى يواجهها المراجع ، فضلاً عن أن تلك الحسابات موجودة فى كل شركة فى معظم الأحوال .

وهناك عديد من الحسابات التى يتم إستخدامها بالإرتباط مع التأمين المدفوع مقدماً (مثل مصروف التأمين) ، وتوجد علاقة بين ذلك الحساب ودورة المشتريات والمدفوعات ، وحيث أن مصدر المديونية بحساب الأصل يتمثل فى يومية المشتريات والمدفوعات فإن تلك المدفوعات من أقساط التأمين قد تم إختبارها بشكل جزئى من خلال إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات المشتريات والمدفوعات النقدية .

٢– نظم الرقابة الداخلية

هناك ثلاثة أنواع من نظم الرقابة الداخلية على ذلك المصروف المدفوع مقدماً هى :–

- نظم الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين .
- نظم الرقابة على سجل التأمين .
- نظم الرقابة على الإنتهاء من دفع مصروف التأمين .

تعد نظم الرقابة على حيازة وتسجيل التأمين Controls Over the Acquisition and Recording جزءاً من دورة الحيازة والمدفوعات ، وتشمل تلك النظم ما يلى :-

- وجود ترخيص ملائم على بوالص التأمين الجديدة .
- الرقابة على أقساط التأمين التى يتم دفعها بما يتسق مع الإجراءات التى تم تحديدها فى تلك الدورة .

ويعد وجود سجل لبوالص التأمين السارية لتاريخ إستحقاق كل بوليصة (سجل التأمين) نوعاً حيوياً من الرقابة للتأكد من أن الشركة لديها التأمين الكافة فى كل الأوقات .

كما يجب أن تشمل الرقابة مخصص للفحص الدورى لمدى كفاية التغطية التأمينية بواسطة شخص كفء وحيادى .

وبعد الإنتهاء من الإعداد يتعين أن يتم التحقق من الدفاتر التفصيلية التى تتضمن المعلومات الخاصة بسجل التأمين المدفوع مقدماً عن طريق شخص مستقل عن الشخص الذى قام بالإعداد .

وتتمثل نظم الرقابة المرتبطة بذلك فى إستخدام قيود اليومية النموذجية الشهرية لمصروف التأمين ، بحيث إذا كان من الضرورى إجراء قيد بمبلغ كبير لتسوية رصيد التأمين المدفوع مقدماً فى نهاية السنة ، سيشير ذلك الى وجود تحريف محتمل فى تسجيل حيازة التأمين طوال العام أو فى حساب رصيد أخر المدة للتأمين المدفوع مقدماً .

٣– إستخدام الإجراءات التحليلية

يجب أن يأخذ المراجع فى حسبانه أن قيمة مصروف التأمين هى القيمة المتنبقية بناء على رصيد أول المدة للتأمين المدفوع مقدماً ما يتم دفعه من أقساط تأمين طوال العام ورصيد أخر المدة .

ويتمثل نوع التحقق الوحيد للرصيد بحساب المصروف فى تنفيذ الإجراءات التحليلية مع إجراء إختبار وجيز للتحقق من أن التحميل على مصروف التأمين نشأ عن دائنية تتعلق بالتأمين المدفوع مقدماً ، وعادة ما يتم إختيار الأقساط المدفوعة كجزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات .

وعند مراجعة التأمين المدفوع مقدماً يتم الحصول على جدول من العميل يتضمن كل بوليصة تأمين سارية ، رقم البوليصة ، التغطية التأمينية بكل بوليصة ، قيمة القسط ، مصروف التأمين العام ، التأمين المدفوع مقدماً في نهاية العام .

ومن الإعتبارات الهامة عند مراجعة التأمين المدفوع مقدماً عدم الأهمية النسبية لأرصدة أول المدة وأخر المدة ، بالإضافة الى ذلك يتم تسجيل عدد ضئيل من العمليات المالية كطرف مدين أو طرف دائن للرصيد طوال العام ، وتتسم معظم تلك العمليات بالصغر فى القيمة وبسهولة الإلمام بها ، ولذلك يمكن للمراجع أن يستغرق وقتاً قليلاً للتحقق من الرصيد .

وعندما يخطط المراجع للتحقق من الرصيد على وجه تفصيلى تصبح الإجراءات التحليلية أكثر أهمية كوسيلة للتعرف على التحريفات الجوهرية

المحتملة . وفيما يلى أهم الإجراءات التحليلية التى يتم تنفيذها عند مراجعة كل من التأمين المدفوع مقدما ومصروف التأمين .

١- مقارنـــة إجمالى كل من التأمين المدفوع مقدماً ومصروف التأمين مع المقابل بالأعوام السابقة لإختيار مدى المنطقية .

٢- حساب نسبة التأمين المدفوع مقدماً الى مصروف التأمين ومقارنة تلك النسبة مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .

٣- مقارنـــة الـــتغطية التأمينية فى كل بوليصة تأمين بالجدول مع جدول العام السابق لإختبار مدى حذف بوالص معينة أو التغيير فى التغطية التأمينية .

٤- مقارنة رصيد التأمين المدفوع مقدماً للعام الحالى (والذى يتم حسابه عـــلى أســـاس كل بوليصة) مع المقابل بالسنة السابقة لإختبار مدى وجود خطأ فى العملية الحسابية .

٥- فحـــص التغطية التأمينية (كما هى مدرجة فى جدول التأمين المدفوع مقدمـــا) مـــع وجـــود موظف فى مستوى مناسب لدى العميل محل المراجعة أو سمسار تأمين للتحقق من مدى كفاية التغطية .

٤- إستخدام إختبارات التفاصيل

قـــد لا توجد ضرورة لتنفيذ إختبارات بأكثر من فحص المنطقية العامة ما لـــم تكـــون هناك مؤشرات على وجود إحتمال مرتفع لوقوع تحريف كبير أو لتقدير مخاطر الرقابة فى مستوى مرتفع .

وبصــفة عامة لا يعتبر هدف القيمة القابلة للتحقق قابلاً للتطبيق عند تنفيذ إجــراءات المــراجعة ، وفيمــا يلى الإختبارات المرتبطة بأهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة لتنفيذ إختبارات التفاصيل :-

١- هدف الوجود أو الإكتمال

أن تكــون بوالص التأمين المدرجة بجدول التأمين المدفوع مقدماً موجودة بالفعل ، وأن البوالص الموجودة فعلاً مدرجة بالجدول . ويتم التحقق من ذلك باحدى طريقتين :-

أ - الرجوع الى المستندات المؤيدة . ويتطلب ذلك فحص فواتير وبوالص التأمين السارية .

ب- الحصــول على مصادقة عن المعلومات المتعلقة بالتأمين من وكيل التأمين الخاص بالشركة .

٢- هدف الحقوق

للعميل الحق على كافة بوالص التأمين المدرجة فى جدول التأمين المدفوع مقدماً . فالطرف الذى سيستلم المنفعة فى حالة المطالبة بالحقوق على التأمين هو ذلك الذى له الحق ، وعادة لا يتم ذكر إسم العميل ، الا أنه فى حالة وجود رهونات أو حق للحجز على الممتلكات أو رهن عقارى أو أى نوع من أنواع الرهن قد يحصل الدائن على حق المطالبة بالتأمين .

ويعــد فحــص بوالص التأمين للتعرف على من يكون لهم حق المطالبة بالــتأمين بخلاف العميل إختياراً مميزاً للإلتزامات التى يتم تسجيلها والأصول التى تم رهنها .

٣- **هدف الدقة والإرتباط بين التفاصيل**

أن يتم إدراج القيم المدفوعة مقدماً بالجدول بشكل دقيق وأن يتم جمع الأرقام على نحو صحيح للتوصل الى الإجمالى الذى يتفق مع ما جاء بالأستاذ العام .

تتضمن دقة التأمين المدفوع مقدماً التحقق من قيمة قسط التأمين ، وطول فترة البوليصة ، وتوزيع القسط على التأمين السارى .

ويمكن التحقق من قيمة القسط لبوليصة معينة والفترة الزمنية لها بشكل متزامن عن طريق فحص فاتورة القسط أو مصادقة وكيل التأمين . وبعد التحقق منها يمكن إختيار العمليات الحسابية لدى العميل المتعلقة بالتأمين السارى بإعادة العمليات الحسابية ، وبعد ذلك يمكن جمع جدول التأمين المدفوع مقدماً وتتبع الإجماليات الى الأستاذ العام لإستكمال إختبارات الإرتباطات بين التفاصيل .

٤- **هدف التبويب**

أن يتم تبويب مصروف التأمين المرتبط بالتأمين المدفوع مقدماً على نحو صحيح . حيث يجب أن يتم الفحص والتبويب الملائم للأطراف المدينة بحسابات مصروفات التأمين المختلفة كإختبار لقائمة الدخل .

وفى بعض الحالات يكون الحساب الملائم للمصروف واضحاً بسبب وضوح نوع التأمين (كالتأمين على المعدات) . إلا أنه فى حالات أخرى يكون إجراء التوزيع أمراً ضرورياً ، على سبيل المثال قد يتطلب التأمين على المبنى أن يتم التوزيع على العديد من الحسابات بما فى ذلك التكاليف الصناعية غير المباشرة ، ويعد وجود وإتساق مع السنوات السابقة أمراً هاماً عند تقييم التبويب .

٥- هدف إستقلال الفترات الزمنية

لا يعتـــبر ذلك الهدف مشكلة كبيرة لمصروف التأمين نتيجة لصغر عدد الـــبوالص فضــــلاً عن عدم الأهمية النسبية للقيم بها ، فاذا تم إختيار الفاصل الزمـــنى فانـــه يـــتم تنفيذ ذلك كجزء من إختبارات الفاصل الزمنى لحسابات الدائنين .

٦- هدف العرض والإفصاح

أن يتم عرض التأمين المدفوع مقدماً والإفصاح عنه بشكل مناسب .

عـــادة ما يتم دمج التأمين المدفوع مقدماً مع باقى المصروفات المدفوعة مقدمـــاً مـــع إدراجها ضمن الأصول المتداولة وذلك لأنه عادة ما تكون قيمته صغيرة نسبياً ولا تحتل إهتماماً كبيراً لدى مستخدمى القوائم المالية .

٧/٨ مراجعة الالتزامات والمصروفات المستحقة

Auditing of Accrued Expenses and Liabilities

يتضـــمن ذلـــك الجـــزء دراسة طبيعة وحسابات الالتزامات المستحقة ، ووسائل التحقق منها واختبارات مراجعتها .

١- طبيعة وحسابات الالتزامات المستحقة

تمـــثل الالتزامات المستحقة خصوم مقدرة غير مدفوعة عن الخدمات أو المنافع التى تم الحصول عليها قبل تاريخ إعداد القوائم المالية ، وعادة ما تمثل معظـــم الالـــتزامات المستحقة خصوماً مستقبلية عن الخدمات التى لم يتم دفع مقـــابل لهـــا حتى تاريخ إعداد الميزانية على سبيل المثال المنافع عن الإيجار طوال العام ويتمثل النوع الثانى عن المستحقات فى ذلك النوع الذى تكون فيه

قيمة الخصوم قيمة مقدرة فى ضوء عدم التأكد للقيمة المستحقة ، وكمثال على ذلك الخصوم المتعلقة بالضرائب المتنازع عليها .

وكأمثلة على الالتزامات المستحقة الشائعة ما يلى :-

- الاجور المستحقة
- مكافآت مستحقة .
- العمولات المستحقة .
- الأتعاب المهنية المستحقة .
- الفوائد المستحقة .
- الإيجار المستحق .
- تكاليف التقاعد المستحقة .
- ضرائب الدخل المستحقة .
- ضرائب الملكية المستحقة .

وعموماً تمثل الالتزامات أو المصروفات المستحقة فى معظم عمليات المراجعة وقتاً قليلا لمراجعتها ، إلا أنه فى بعض الحالات يتطلب الأمر بذل جهود ملموسة من المراجع عند اختيار بعض الحسابات مثل ضرائب الدخل المستحقة وتكاليف التقاعد المستحقة ، حيث تتسم قيمة تلك الحسابات بالأهمية النسبية .

لذلك يتم الاهتمام فى ذلك الجزء بمراجعة ضرائب الملكية المستحقة Accrued Property Tayes لأهميتها النسبية ، وتتمثل الحسابات المتعلقة بها فى ضرائب الملكية المستحقة ، ومصروفات ضريبة الملكية ، والمدفوعات النقدية ، وتتماثل العلاقة بين ضرائب الملكية المستحقة ودورة المشتريات والمدفوعات مع تلك العلاقة بين تلك الدورة والتأمين المدفوع مقدماً ، حيث تتضح من خلال فحص الجانب المدين من حساب الالتزامات ، حيث أن مصدر الجانب المدين من الحساب يتمثل فى يومية المدفوعات النقدية ، ولذلك فأن اختبار المدفوعات عن ضرائب الملكية يتم بشكل جزئى بالفعل عن طريق الاختبارات المنفذة فى دورة المشتريات والمدفوعات .

٢- اختبارات مراجعة ضرائب الملكية المستحقة

يتمثل رصيد مصروف ضريبة الملكية كما فى مراجعة مصروف التأمين فى القيمـــة المتبقية الناتجة عن أرصدة أول المدة وأخر المدة لضرائب الملكية المستحقة من ضرائب الملكية ولذلك يتم التركيز فى الاختبارات على التزامات أخر المدة لضريبة الملكية والمدفوعات فى أخر المدة .

ولأغـــراض التحقق من ضرائب الملكية المستحقة تعتبر أهداف المرجعة التســـع المرتبطة بالأرصدة أهدافا ملائمة فيما عدا القيمة القابلة للتحقق إلا أن هناك هدفان يحتلان أهمية خاصة هما :-

١- الاكتمال :

بمعنى أن يتم ادرج الأصول الموجودة فعلا التى تتناسب معها الضرائب المستحقة بجدول المستحقات .حيث يترتب على عدم إدراج تلك الأصول التى تستحق الضرائب عنها إلى تخفيض قيمة الالتزامات .

وقـــد يحدث تحريف هام نسبياً إذا لم يتم سداد الضرائب على الملكية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية ولم يتم إدراج ذلك كضرائب مستحقة على الملكية .

٢-الدقة :

أن يـــتم تسجيل ضرائب الملكية المستحقة بشكل دقيق ، وتتمثل الاهتمام الأكـــبر بذلـــك الهدف فى أتساق المعالجة المحاسبية للمستحقات من سنة إلى أخرى .

وفيما يلى الإجراءات الرئيسية لاختبار إدراج كافة المستحقات :-

- تنفيذ اختبارات المستحقات بشكل موحد مع مراجعة مدفوعات ضرائب الملكية للعام الحالى .
- مقارنة المستحقات مع ما يقابلها فى السنوات السابقة .

ويتم ذلك عن طريق حصول المراجع على جدول بالمدفوعات لضريبة الملكية من العميل ومقارنة مبلغ يتم دفعه على جدول السنة السابقة لتحديد ما إذا كانت كافة المدفوعات قدتم أدراجها فى الجدول المعد من قبل العميل ، ومن الضرورى أيضا أن يتم فحص أوراق العمل الخاصة بالأصول الثابتة للتعرف على الإضافات عليها وما تم التصرف فيه بما قد يؤثر على مستحقات ضرائب الملكية .

وفيما يلى الإجراءات المتعلقة بتقييم مدى منطقية القيمة الإجمالية لضرائب الملكية فى كل نوع من الأصول التى تم استخدمها كأساس لتقدير المستحقات:-

- مقارنة القيمة الموضحة بالجدول مع القيمة الإجمالية المحددة فى مطالبة السلطات الضريبية التى تكون فى حوزة العميل .
- استخدام نفس الجزء من كل ضريبة مدفوعة كمستحقات تم استخدمها بالعام الماضى (ما لم توجد ظروف تبرر التعبير) .
- جمع اجماليات المستحقات ومصروف ضريبة الملكية لكل جزء من الأصول ومقارنتها مع الأستاذ العام .

وقد يقوم المراجع باختبار مدى ملائمة التبويب إذا ما تم تحميل ضرائب الملكية على الأكثر من حسابات المصروفات عن طريق تقييم ما إذا كان قد تم تحميل القيمة الملائمة لكل حساب .

٧/٩ طبيعة إختبار حسابات قائمة الدخل

The Nature of Testing Income Statement Accounts

يشــار الى مــراجعة حسابات العمليات التشغيلية بمراجعة حسابات قائمة الدخــل (أو حســابات الإيرادات والمصروفات بالقوائم المالية) ، وفى هذا الشــأن يهتم المراجع بالتحقق من أن حسابات الإيرادات والمصروفات لم يتم تحريفها جوهرياً وأنها قد تم المحاسبة عنها طبقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عــليها . أى أن المــراجع يجــب أن يقتنع بعدم وجود تحريف يتسم بالأهمية النســبية بكــل مــن إجماليات الإيرادات والمصروفات المدرجة بقائمة الدخل وأيضاً بصافى الربح . وعادة ما ينظر الى قائمة الدخل على أنها مصدر هام للمعلومات لعديد من مستخدمى القوائم المالية على سبيل المثال فإن الدائنين أو الدائنين المرتقبين ينظرون الى ربحية المنشأة كمؤشر على قدرتها على إعادة دفع ديونها ، كما ينظر المستثمرين المرتقبين الى قائمة الدخل عندما يقررون مــا إذا كانوا يتخذون قرار بشراء أسهم المنشأة أم لا . وأخيراً فإن البائعين قد يقومــوا بفحص وإختبار الأرباح المحتملة للمنشأة من أجل تقييم ما إذا كانت المنشأة ستكون قادرة على سداد قيمة البضائع والمنتجات المشتراة بالأجل .

تعتمد مراجعة حسابات الإيرادات والمصروفات على مدى العمل المؤدى عن طريق المراجع على نظام الرقابة الداخلية وحسابات قائمة المركز المالى، عــلى سبيل المثال فإن إحتمال وجود تحريف جوهرى فى الحسابات المختلفة للإيــرادات والمصــروفات يعتبر دالة لنظم الرقابة الداخلية للمنشأة . ويؤثر مستوى مخاطر الرقابة المستخدمة لتقييم عمليات المنشأة المختلفة مباشرة على مدى الإختبار الذى يتطلبه المراجع لمراجعة حسابات قائمة الدخل .

وعند مراجعة العمليات التشغيلية وحسابات قائمة الدخل يجب أن يأخذ المراجع فى إعتباره المفهومين التاليين :-

١- مقابلة المصروفات التشغيلية بالإيرادات التشغيلية ، وهو يعتبر مبدأ ضرورى حتى يتم التحديد الملائم لنتائج العمليات التشغيلية .

٢- الثبات فى تطبيق المعايير المحاسبية خلال الفترات الزمنية المختلفة . بإعتبار أن ذلك أمراً ضرورياً لتحقيق القابلية للمقارنة .

ولا يمكن النظر الى مراجعة الإيرادات والمصروفات التشغيلية على أنها جزءاً منفصلاً فى عملية المراجعة الشاملة ، فإذا حدث تحريف بحسابات قائمة الدخل فإنه سيؤثر دائماً بشكل متكافئ على حسابات قائمة المركز المالى والعكس صحيح . وتعتبر مراجعة الإيرادات والمصروفات التشغيلية كجزء أصيل من باقى أجزاء المراجعة الأخرى أمراً ضرورياً حتى يتم ربط الجوانب المختلفة لإختبار العمليات التشغيلية مع الأنواع الأخرى من الإختبارات ، كما يتعين إظهار العلاقات المتداخلة من الجوانب المختلفة للمراجعة والإختبارات الخاصة بالعمليات التشغيلية ، بعبارة أخرى فإن مراجعة حسابات قائمة الدخل تتضمن دراسة نتائج عمل المراجعة المؤداة فى الأجزاء الأخرى من عملية المراجعة وإستكمال الإختبار الأساسى الإضافى على حسابات مختارة لقائمة الدخل متضمناً ما يلى :-

- تقييم نتائج إختبارات الرقابة الداخلية والإختبارات الأساسية لأنشطة الأعمال المختلفة .
- تقييم نتائج الإختبارات المباشر لحسابات قائمة المركز المالى وحسابات قائمة الدخل ذات العلاقة .

- أداء الإجراءات التحليلية على حسابات قائمة الدخل .
- إختبارات حسابات مختارة لقائمة الدخل .

٧/١٠ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التشغيلية

Tests of Controls and Substantive Tests of Transactions

تؤثــر كــل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بشكل مــتزامن على التحقق من حسابات قائمة المركز المالى والعمليات التشغيلية ، على سبيل المثال عندما يستنتج المراجع أن الرقابة الداخلية كافية لتوفير تأكيد مناســب عــن وجــود العمليات المالية بيومية المشتريات ، وعن تسجيل هذه العمليات بدقة وتبويبها بشكل صحيح ، وأن التسجيل قد تم فى الوقت المناسب، ســيتوافر دليــل إثبات عن صحة الحسابات الفردية بقائمة المركز المالى مثل الدائــنين والأصــول الثابتة ، وعن صحة حسابات قائمة الدخل مثل الإعلان والإطلاع والصيانة ، وبالعكس إذا تم إكتشاف عدم كفاية نظم الرقابة الداخلية ووجود تحريفات خلال تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ســيتوافر مؤشر على إحتمال وجود تحريفات فى كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالى .

ويعــد فهــم نظــم الــرقابة الداخلية وما يرتبط بها من إختبارات الرقابة والإختــبارات الأساسية للعمليات بما يؤدى الى تحديد مخاطر الرقابة المقدرة الملائمــة أمراً هاماً للتحقق من العديد من حسابات العمليات التشغيلية فى كافة دورات العمــليات الماليــة ، وعلى سبيل المثال إذا توصل المراجع بعد تنفيذ الإختبارات الكافية الى إستنتاج مفاده أنه يمكن تخفيض مخاطر الرقابة المقدرة الى مســتوى مــنخفض ، ستشمل الوسائل الإضافية التى يمكن إستخدامها فى الــتحقق مــن حســابات العمــليات التشــغيلية مثل الإعلان والمشتريات فى

الإجــراءات التحليــلية والفاصــل الزمنى فقط ، ومع ذلك لا يتم التحقق على الإطــلاق مــن بعض حسابات الإيرادات والمصروفات من خلال إختبارات الــرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، كما يجب أن يتم إجراء إختبارات أكثر عمقاً وتكثيفاً لبعض الحسابات الأخرى من خلال أساليب أخرى .

٧/١١ الإجراءات التحليلية لحسابات قائمة الدخل

Analytical Procedures of Income Statement Accounts

يمكــن أن تستخدم الإجراءات التحليلة بشكل أكثر تكثيفاً لإختبار حسابات الإيــرادات والمصروفات ، ويتضمن أحد الإجراءات التحليلية فى مقارنة القيم الــنقدية لكــل حســاب إيــراد ومصروف فى السنة الحالية مع أرصدة نفس الحســابات فى السنة السابقة . وأى حساب ينحرف عن السنة السابقة بمقدار محدد مسبقاً يجب أن يتم فحصه ، وكبديل لذلك النوع من الإجراءات التحليلية يتمــثل فى حســاب نســبة حسابات المصروفات الفردية الى صافى المبيعات ومقارنــة تــلك النســب المالية خلال الفترات الزمنية . يمكن أيضاً أن يقوم المــراجع بمقارنة تلك النسب المالية مع متوسطات الصناعة ، وعادة ما يقوم المــراجع بفحص حسابات المصروفات التى يتم الحكم عليها بأنها تخرج عن النطاق المحدد .

أيضــاً يمكــن إستخدام الإجراءات التحليلية لأداء إختبارات تحقق أساسية مباشــرة لحســابات محددة للإيرادات والمصروفات . على سبيل المثال يمكن للمراجع أن يختبر عمولات المبيعات عن طريق إستخدام جدول العمولة التى يقــوم العميــل بإعداده ويقوم بضرب معدلات العمولة فى المبيعات ، ويمكن مقارنــة ذلــك التقدير بمصروف العمولة المسجل بقائمة الدخل ، وقد تتضمن أمثــلة أخرى إختبارات معقولية شاملة لمصروف الفوائد والإهلاكات . عموماً

يوضح الجدول رقم (٧/٤) أمثلة على الإجراءات التحليلية وأثرها على العمليات التشغيلية في دورة المشتريات والمدفوعات .

الجدول رقم (٧/٤)

الإجراءات التحليلية للعمليات التشغيلية

الإجراءات التحليلية	التحريف الممكن وقوعه
١- مقارنة كل مصروف بما يقابله بالأعوام السابقة .	الزيادة أو التخفيض في رصيد حساب المصروف .
٢- مقارنة رصيد كل أصل وكل التزام مع ما يقابله بالسنوات السابقة .	الزيادة أو التخفيض بحساب قائمة المركز المالي التي تؤثر أيضاً في حسابات قائمة الدخل (على سبيل المثال يؤثر التحريف بالمخزون في تكلفة البضاعة المباعة) .
٣- مقارنة كل مصروف مع المصروف المقدر بالموازنة .	التحريف في المصروفات وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها .
٤- مقارنة نسبة مجمل الربح الإجمالي مع نظيره في السنوات السابقة .	التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون.
٥- مقارنة معدل دوران المخزون مع ما يقابله في السنوات السابقة .	التحريف في تكلفة البضاعة المباعة والمخزون.
٦- مقارنة مصروف التأمين المدفوع مقدماً مع ما يقابله بالسنوات السابقة .	التحريف في مصروف التأمين والتأمين المدفوع مقدماً .
٧- مقارنة نسبة مصروف العمولة على المبيعات مع ما يقابلها بالسنوات السابقة .	التحريف في مصروف العمولة والعمولات المستحقة .
٨- مقارنة نسبة المصروفات الصناعية الفردية على إجمالي المصروفات الصناعية مع ما يقابلها في السنوات السابقة .	التحريف في المصروفات الصناعية الفردية وحسابات قائمة المركز المالي المرتبطة بها .

٧/١٢ إختبارات تفاصيل حسابات قائمة الدخل

The Tests of Details for Income Statement Accounts

عـــلى الرغم من أن المراجع قد قام بجمع أدلة إثبات ملحوظة بخصوص حســـابات الإيـــرادات والمصروفات تأسيساً على إجراءات المراجع التى سبق مناقشـــتها إلا أنه قد يرغب فى فحص بعض الحسابات بشكل أكثر ، وبالنسبة لتـــلك المصـــروفات عادة ما يقوم المراجع بتحليل العمليات المتضمنة فى كل حساب على وجه التفصيل ، حيث يتحقق المراجع من تلك العمليات عن طريق الفحـــص المستندى للتوثيق المؤيد ، وعادة ما لا تتأثر الحسابات التى تخضع لـــلفحص بتـــلك المنهجية مباشرة بأعمال المنشأة والحسابات التى قد تتضمن معـــلومات حساســـة أو عمـــليات غيـــر عادية أو الحسابات ذات المعلومات التفصـــيلية الـــتى تحتاج الى تضمينها فى جداول أو كشوف ترفق مع القوائم المالية ، وكأمثلة على تلك الحسابات المصروفات القانونية أو الأتعاب المهنية مصروفات الإعلان والدعاية أو المصروفات أو افيرادات الأخرى المتنوعة أو أى حسابات تتضمن معاملات مع أطراف ذوى علاقة .

وعـــادة ما يرتبط تحليل تلك الحسابات مع إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات بشكل وثيق ، إلا ان الفرق الساسى يتمثل فى درجة التركيز بالحســـاب الفـــردى ، وعمومـــاً يتكون تحليل المصروفات أو باقى حسابات العمليات التشغيلية الأخرى من فحص العمليات المالية بحسابات محددة لتحديد مـــدى الملائمـــة والتـــبويب والدقة وباقى المعلومات الأخرى المحددة فى كل حساب يتم تحليله ، يوضح الشكل رقم (٧/٥) ورقة عمل نمطية تظهر تحليل المصروفات القانونية وأتعاب المراجعة .

شكل رقم (٥/٧)

ورقة عمل تحليل المصروفات القانونية وأتعاب المراجعة

اسم الشركة ....

المصروفات العمومية – المصروفات القانونية وأتعاب المراجعة فى ٢٠٠٢/١٢/٣١

التاريخ	تم الدفع الى	القيمة	البيان
أول مارس	مكتب عبد الشهيد (ج)	٥٠٠ جنيه √	مقدم أتعاب محاماة عن قضية إنتهاك براءة إختراع .
١٥ مايو	مكتب حازم حسن (ج)	١٢٠٠٠ جنيه √	أتعاب المراجعة السنوية .
١٠ أكتوبر	مكتب ماكينزى (ج)	١٥٠٠٠ جنيه √	خدمات قانونية نتيجة إعداد عقود شراء وتقارير قانونية .
	ف	٣٢٠٠٠ جنيه	

√ = تم إختبار القائمة وحزمة الإيصالات .

ف = يتفق مع الأستاذ العام وميزان المراجعة .

ج = الجمع .

وعادة ما سيقوم المراجع بتحليل المصروفات فى تلك الحسابات التى يوجد بها إحتمال مرتفع نسبياً لوقوع تحريفات تتسم بالأهمية النسبية ، على سبيل المثال عادة ما يقوم المراجع بتحليل حسابات مصروفات الإصلاح والصيانة لتحديد ما إذا كانت تحتوى على عمليات مالية تتعلق بالأصول الثابتة على نحو خاطئ ، كذلك يتم تحليل المصروفات القانونية والقضائية لتحديد ما إذا كان هناك إلتزامات عرضية محتملة ونزاعات أو تصرفات غير قانونية أو أية أمور قانونية تؤثر على القوائم المالية .

وعـــادة مـــا يتم تحليل حسابات المصروفات كجزء من عملية التحقق من الأصـــول المرتـــبطة بهـــا ، على سبيل المثال عادة ما يتم تحليل مصاريف الإصـــلاح والصيانة كجزء من التحقق من الأصول الثابتة ، وكذلك يتم تحليل مصروف الإيجار كجزء من التحقق من الإيجار المستحق أو الإيجار المدفوع مقدماً أو تحليل مصروف التأمين كجزء من إختبار التأمين المدفوع مقدماً .

الفصل الثامن

مراجعة دورة الحصول عل رأس المال
وإعادة الدفع (دورة التمويل)

الفصل الثامن

مراجعة دورة الحصول عل رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

Auditing the Capital Acquisition and Repayment Cycle

الأهداف التعليمية Learning Objectives

٨/١ طبيعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل) .

٨/٢ طبيعة حسابات أوراق الدفع وأهداف وأنواع إختباراتها .

٨/٣ نظم الرقابة الداخلية وإختباراتها على حسابات أوراق الدفع .

٨/٤ الإجراءات التحليلية على حسابات أوراق الدفع .

٨/٥ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات أوراق الدفع .

٨/٦ طبيعة وخصائص وأهداف مراجعة حقوق الملكية .

٨/٧ أساليب الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

٨/٨ مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع .

٨/٩ مراجعة توزيعات الأرباح .

٨/١٠ مراجعة الأرباح المحتجزة .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان الإعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال .
- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) عناصر القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند أداء عملية المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) بعنوان دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) بعنوان دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) بعنوان أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) بعنوان الإجراءات التحليلية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) بعنوان عملية المصادقات.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) بعنوان توثيق عملية المراجعة.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٤٢٠) بعنوان إتساق تطبيق إجراءات المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

٨/١ طبيعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)

The Nature of Capital Acquisition and Repayment Cycle (Financing Cycle)

ترتبط دورة الحصول على رأس المال وإعادة سداده عموماً بمصادر الأموال سواء في صورة قروض يتم الحصول عليها أو رأس مال الملكية وإعادة سداده ، وتشمل تلك الدورة عملية الحيازة ذاتها وإعادة الدفع بالإضافة الى الفوائد التي يتم دفعها وتوزيعات الأرباح ، وتتمثل الحسابات المرتبطة بتلك الدورة ما يلي :-

- أوراق الدفع **Notes Payable** .
- العقود الواجبة السداد **Contracts Payable** .
- رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية **Paid-in-Capital in Excess of Par** .
- رأس المال الممنوح **Donated Capital** .
- الرهونات المستحقة **Mortgages Payable** .
- الأرباح المحتجزة **Retained Earnings** .
- السندات **Bonds** .
- الأرباح المحتجزة المقيدة .
- مصروف الفائدة .
- أسهم الخزانة **Treasury Stocks** .
- الفائدة المستحقة .
- التوزيعات المعلن عنها **Dividends Declared** .

- النقدية فى البنك .
- التوزيعات المستحقة .
- أسهم رأس المال العادية **Capital Stock - Common** .
- أسهم رأس المال الممتازة **Capital Stock - Preferred** .

هناك أربعة خصائص رئيسية تؤثر على تلك الدورة وطبيعة مراجعة الحسابات المرتبطة بها هى :-

١- رغما أن العمليات المالية ذات الصلة بأرصدة حسابات تلك الدورة تتسم بقلة عددها إلا أنها غالباً ما تتميز بأن قيمتها كبيرة ذات أهمية نسبية . على سبيل المثال يتم إصدار السندات بشكل غير متكرر إلا أنه عادة ما يتم إصدارها بقيمة مالية مرتفعة .
ومن هنا يتعين التحقق من قيمة كل عملية مالية مرتبطة بتلك الدورة بالعام بأكمله ، ومن غير المعتاد أن يكون هناك ما يشير الى رصيد أول المدة الخاص بحسابات تلك الدورة .

٢- يترتب على إغفال أو عدم إدراج أى عملية مالية مرتبطة بحسابات تلك الدورة أثر يتسم بأهميته النسبية الكبيرة ، مما يترتب عليه إهتمام المراجع الكبير بعمليات تلك الدورة .

٣- أن هناك علاقة قانونية بين المنشأة محل المراجعة وحامل السهم أو السند أو أى مستند أخر للملكية . مما يجعل المراجع يتوخى الحذر للتأكد من أن الإلتزامات القانونية قد تم تنفيذها وعرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مناسب وكافى .

٤- أن هناك علاقة ضرورية بين حسابات الفائدة وتوزيعات الارباح وبين الديـــون وحقوق الملكية . لذلك يكون من غير المرغوب فيه للمراجع أن يـــتحقق بشـــكل متزامن من كل من مصروف الفائدة والفائدة التى يجب دفعها ، وكذلك حقوق الملكية والتوزيعات التى تم الإعلان عنها والتوزيعات مستحقة الدفع .

ولاشك أنه يتعين على المراجع أن يفهم إجراءات الرقابة الداخلية للعمليات الماليـــة المرتـــبطة بحسابات تلك الدورة وكيفية مراجعتها ، ويتم ذلك بدراسة الحسابات المرانبطة بتلك الدورة ولعل أبرزها أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصـــروفات الفائدة ومبلغ الفوائد المستحقة لتحديد رأس المال المقترض الذى يـــترتب الحصول عليه دفع فوائد عنه ، بالإضافة الى فهم إجراءات الحصول عـــلى رأس المـــال المدفـــوع بالزيادة عن القيمة الإسمية والأرباح المحتجزة والتوزيعات .

٨/٢ طبيعة حسابات أوراق الدفع وأهداف وأنواع إختباراتها

The Nature of Note Payable and the Objectives and Types of its Tests

تتمـــثل الحســـابات المتعـــلقة بأوراق الدفع فى أوراق الدفع ذاتها والفائدة المســـتحقة ومصروف الفوائد والنقدية فى البنك ، ومن المتعارف عليه أن يتم إدراج إختـــبارات لـــلمدفوعات مـــن أصل الحساب والفائدة كجزء من عملية مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات ، حيث يتم تسجيل المدفوعات فى يومية المدفوعـــات الـــنقدية ، ويفضل أن يتم إختبار تلك العمليات كجزء من دورة الحصـــول عـــلى راس المال وإعادة الدفع ، وتتمثل أهداف مراجعة حسابات أوراق الدفع فى تحديد الآتى :-

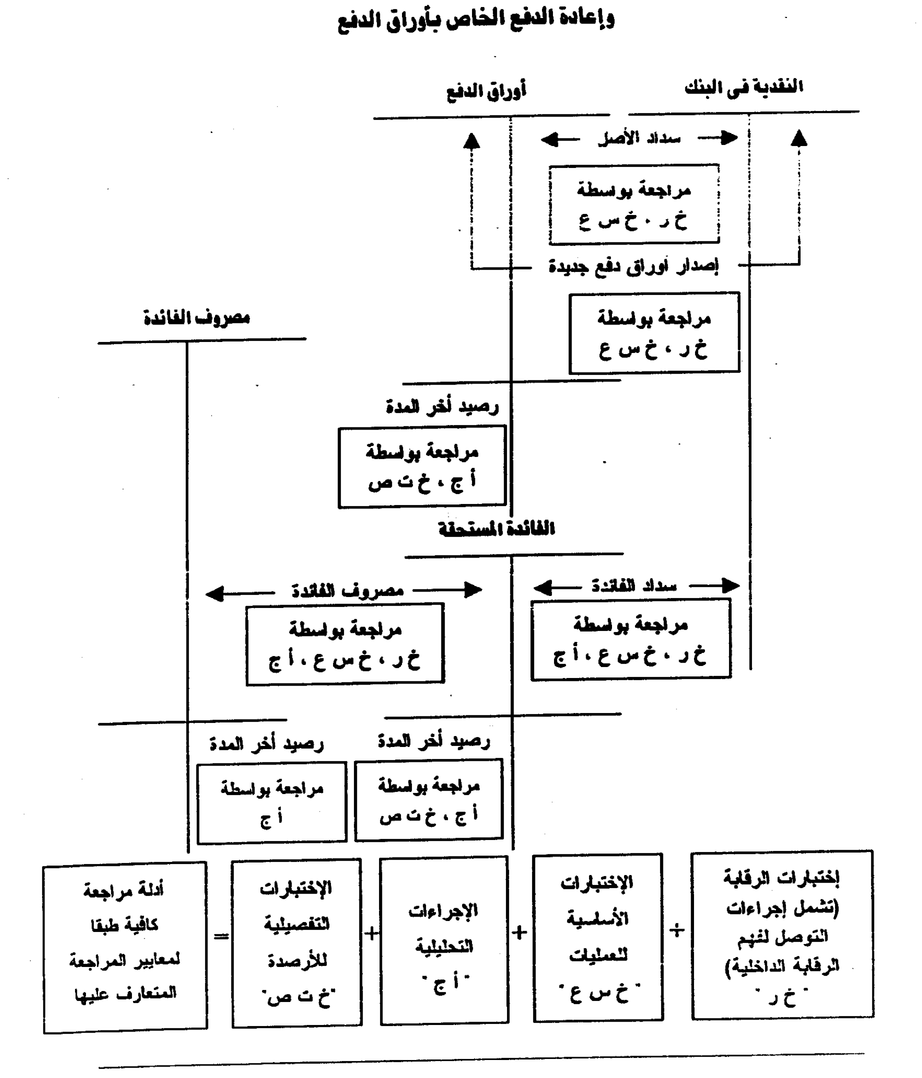
- ما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية على أوراق الدفع تتسم بالكفاية .
- ما إذا كانت العمليات المالية المرتبطة بالأصل والفائدة المتعلقة بأوراق الدفـــع قد تم الترخيص بها على نحو مناسب وأنه قد تم تسجيلها كما يتطلب ذلك أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية .
- مـــا إذا كـــانت الإلتزامات الناشئة عن أوراق الدفع وما يرتبط بها من مصـــروفات لـــلفائدة والإلتزامات المستحقة قد تم تحديدها على نحو مناســـب وبمـــا يتفق مع أهداف المراجعة الثمانية المرتبطة بالأرصدة (بإعتبار أن هدف القيمة القابلة للتحقق غير قابل للتطبيق) .

يوضح الشكل رقم (٨/١) أنواع إختبارات المراجعة لدورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع الخاص بحسابات أوراق الدفع .

الشكل رقم (٨/١)

أنواع إختبارات المراجعة بدورة الحصول على رأس المال

وإعادة الدفع الخاص بأوراق الدفع



٨/٣ نظم الرقابة الداخلية على حسابات أوراق الدفع

The Controls of Notes Payable Accounts

هناك أربعة أنواع رئيسية لنظم الرقابة على أوراق الدفع هى :-

١- الترخيص الصحيح لإصدار أوراق دفع جديدة أو موجودة :

Proper Authorization for the Issuance of Notes Payable

يجب أن تعهد مسئولية إصدار أوراق الدفع الجديدة أو الموجودة الى مجلس الإدارة أو الى مستوى أعلى ، وبوجه عام يتعين توفير توقيعين لإثنين من المسئولين الذين لهم هذا الحق بالترخيص على كافة إتفاقيات الحصول على القروض (متضمنة قيمة القرض ، ومعدل الفائدة وشروط الدفع ، والأصول محل الرهن) .

٢- وجود نظم رقابية كافية على إعادة دفع أصل القرض والفائدة

Adequate Controls Over the Repayment of Principal and Interest

يتعين أن تكون هناك رقابة على السداد الدورى للفائدة أو الأصل كجزء من دورة المشتريات والمدفوعات ، كما يجب أن تحصل الإدارة المحاسبية على نسخة من أوراق الدفع (بنفس الطريقة المتبعة عند إستلامها فواتير البائعين وتقارير الإستلام) ، كما يجب أن يصدر قسم حسابات الدائنين الشيكات المتعلقة بأوراق الدفع عند حلول موعد إستحقاقها (بنفس الطريقة المرتبطة بإعداد الشيكات المرتبطة بشراء البضائع) .

٣- وجود مستندات وسجلات ملائمة Proper Documents and Records

يجب توافر دفاتر فرعية وسجلات مراقبة على أوراق الدفع البيضاء أو التى تم سداد قيمتها عن طريق شخص مسئول . كما يجب أن يتم إلغاء أوراق الدفع المدفوعة والإحتفاظ بها عن طريق شخص مرخص له بذلك .

٤ – التحقق الدورى الحيادى **Periodic Independent Verification**

يجب أن يتم مطابقة السجلات التفصيلية لأوراق الدفع مع الأستاذ العام دورياً ومقارنة ذلك مع سجلات حاملى أوراق الدفع عن طريق شخص لم يعهد اليه بمسئولية حيازة أو الإحتفاظ بالسجلات التفصيلية ، وفى ذات الوقت يجب أن يقوم شخص حيادى بإعادة حساب مصروف الفائدة على أوراق الجفع لإختبار دقة وملائمة عملية إمساك الدفاتر .

تمثل إختبارات المراجعة للعمليات المالية لأوراق الدفع (إصدار أوراق الدفع وإعادة دفع الأصل والفائدة) جزء من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات النقدية المحصلة والمدفوعات النقدية .

وعادة ما يتم تنفيذ إختبارات إضافية للرقابة وللإختبارات الأساسية للعمليات كجزء من الإختبارات التفصيلية للأرصدة نظراً للأهمية النسبية للعمليات المالية الفردية .

ويجب أن تركز تلك الإختبارات على جوانب الرقابة الرئيسية الأربعة ، كما يجب التركيز على دقة تسجيل المتحصلات من أوراق الدفع عند الحصول على القروض ودقة سداد كل من الأصل والفائدة .

٨/٤ الإجراءات التحليلية على حسابات أوراق الدفع

The Analytical Review of Notes Payable

يعتبر تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية أمراً أساسياً عند مراجعة أوراق الدفع ، حيث قد لا يتم أداء إختبارات التفاصيل لمصروف الفائدة والفائدة المستحقة على نحو متكرر لاسيما عندما تتوافر نتائج مرضية ومقنعة . وفيما يلى أهم الإجراءات التحليلية النموذجية لأوراق الدفع وحسابات الفائدة المرتبطة بها .

جدول رقم (٨/٢)

الإجراءات التحليلية لحسابات أوراق الدفع

الإجراء التحليلي	التحريف الممكن حدوثه
١- إعـادة حساب مصروف الفائدة على نحـو تقريبى على أساس متوسطات معـدلات الفـائدة وكافة أوراق الدفع الشهرية .	١- التحريف في مصروف الفائدة والفائدة المستحقة . ٢- إغفـال أوراق دفـع بالشـركة محـل المراجعة .
٢- مقارنـة أوراق الدفع الفردية مع تلك المناظرة فى العام السابق .	- إغفال أو وجود تحريف فى أوراق الدفع.
٣- مقارنة الرصيد الإجمالى لأوراق الدفع، ومصروف الفائدة المستحقة مع نظيره فى العام السابق .	- التحريف فى مصروف الفائدة المستحقة أو أوراق الدفع .

وعـن طريق إستخدام متوسط أوراق الدفع ومتوسط معدلات الفائدة يمكن لـلمراجع إختـبار مـدى منطقية مصروف الفائدة ، كما يمكن أن يقوم أيضاً بإختـبارات للتعرف على مدى وجود إغفال لأوراق الدفع . وبصفة عامة إذا كـانت هـناك زيادة تتسم بالأهمية النسبية بمصروف الفائدة الفعلى عن تقدير المراجع قد يكون السبب فى سداد الفائدة أو عدم تسجيل أوراق الدفع .

٨/٥ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات أوراق الدفع

Tests of Details of Notes Balances Payable

يعتـبر إعـداد العميل جدول أوراق الدفع والفائدة المستحقة نقطة البداية لمـراجعة أوراق الدفـع ، ويتضمن ذلك الجدول معلومات تفصيلية عن كافة العمليات المالية التى تتم فى السنة للأصل والفائدة ، بالإضافة الى أرصدة أول

وأخـــر المدة لأوراق الدفع والفائدة المستحقة فضلا عن معلومات وصفية عن أوراق الدفع مثل تاريخ الإستحقاق ومعدل الفائدة والأصول المقدمة كضمان .

وقـــد يطـــلب المراجع فى حالة وجود عمليات مالية كثيرة لأوراق الدفع خـــلال العـــام مـــن العميـــل إعداد جدول يحتوى فقط على أوراق الدفع ذات الأرصدة غير المدفوعة فى نهاية السنة .

ويمكـــن بيان أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة وإجراءات المراجعة ذات الصلة بالجدول رقم (٨/٣) ، وبصفة عامة تتمثل أبرز أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة أوراق الدفع فى ثلاثة هى :-

١- **هدف الإكتمال** : بمعنى إدراج أوراق الدفع فعلاً .

٢- **هـــدف الدقـــة** : أن يتم تسجيل أوراق الدفع بالجدول على نحو دقيق وصحيح .

٣- **هدف العرض والإفصاح** : أن يتم عرض أوراق الدفع والإفصاح عنها على نحو ملائم وكاف . ويتسم ذلك الهدف بأهمية كبيرة لأن المعايير المحاســبية تتطلب أن يوجد بالملاحظات المتممة للقوائم المالية وصفاً ملائمـــا لشروط أوراق الدفع الموجودة فعلاً والأصول التى تم رهنها كضمان على القروض .

جدول رقم (٨/٣)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية للأرصدة لأوراق الدفع والفوائد

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	الإجراءات المتعارف عليها للإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
- اتفاق أوراق الدفع المسجلة فى جدول أوراق الدفع مع سجل أوراق الدفع لدى العميل أو الملف الرئيسى ، وان يتم الجمع على نحو صحيح والإجمالى يتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات).	- جمع أوراق الدفع والفائدة المستحقة فى قائمة أوراق الدفع . - تتبع الإجماليات الى الأستاذ العام . - تتبع أوراق الدفع الفردية الى الملف الرئيسى .	- عادة يتم هذا على أساس ١٠٠% نظرا لصغر حجم المجتمع .
- أوراق الدفع المدرجة بالجدول موجودة بالفعل (الوجود) .	- مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع . - فحص نسخ من أوراق الدفع للتحقق من الترخيص . - فحص محاضر الشركة المساهمة للتحقق من الموافقة على القرض .	- لا يعد هدف الوجود من الأهداف الهامة مثل الإكتمال أو الدقة .
- أوراق الدفع الموجودة فعلا تم إدراجها فى جدول أوراق الدفع (الإكتمال) .	- فحص أوراق الدفع التى تم سدادها بعد إنتهاء السنة لتحديد ما إذا كانت تمثل لتزامات فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى . - الحصول على مصادقة معيارية من البنك تحتوى على ما يشير الى وجود أوراق الدفع من كافة البنوك التى يتعامل العميل معها . - فحص تسوية البنك للأوراق الجديدة التى تم تسجيل البنك فيها كطرف دائن على نحو مباشر فى حساب البنك بواسطة البنك . - الحصول على مصادقات من الدائنين الذين لديهم أوراق دفع تخص العميل فى الماضى ولم يتم إدراجها فى جدول أوراق الدفع . ويعرف هذا المفهوم على أنه مماثل للرصيد الصفرى عند مصادقة الدائنين . - الحصول على مصادقة معيارية لأوراق الدفع التى يوجد ضمان . - تحليل مصروف الفائدة لكشف السداد الدائن لم يتم إدراجه بجدول أوراق الدفع .	- يعد هدفا هاما لكشف الأخطاء والمخالفات . يتم تنفيذ الإجراءات الثلاث الأولى فى معظم عمليات المراجعة. ويتم تنفيذ باقى الإجراءات عادة فى حالة ضعف الرقابة الداخلية فقط .

	- فحص أوراق الدفع المسددة للتعرف على أنها لم تعد من الأوراق المستحق سدادها وأنه تم إلغائها . ويجب أن يتم الإحتفاظ بها في ملفات العميل . - فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة للتعرف على مدى وجود أوراق دفع مرخص بها ولم يتم تسجيلها .	
- تم إدراج أوراق الدفع والفوائد المستحقة بالجدول على نحو دقيق (الدقة) .	- فحص نسخ أوراق الدفع للتعرف على قيم الأصل ومعدلات الفائدة . - المصادقة عن أوراق الدفع ، معجلات الفائدة، أخر تاريخ تم سداد الفائدة فيه ، ويتم إرسال المصادقة الى المستفيد . - إعادة حساب الفائدة المستحقة .	- فى بعض الحالات قد يكون من الضرورى أن يتم الحساب وفقاً لأساليب القيمة الحالية لمعدلات الفائدة المرتبطة أو لقيمة الأصل فى الورقة . ومن أمثلة ذلك إقتناء إحدى المعدات مقابل ورقة دفع .
- تم تبويب أوراق الدفع المدرجة بالجدول على نحو مناسب (التبويب) .	- فحص تواريخ الإستحقاق على نسخ أوراق الدفع لتحديد ما إذا كانت كافة أو بعض أوراق الدفع تمثل إلتزامات غير متداولة . - فحص أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان كل منها يمثل أوراق دفع الى إحدى الوحدات المرتبطة أو الى الدائنين .	
- تم إدراج أوراق الدفع فى الفترة الملائمة (الفاصل الزمنى) .	- فحص نسخ من أوراق الدفع لتحديد ما إذا كان التاريخ متمثلاً فى أو سابقاً على تاريخ إعداد قائمة المركز المالى .	- يجب إدراج أوراق الدفع فى الفترة كإلتزامات متداولة عندما يكون تاريخها متمثلا فى أو سابقاً على تاريخ إعداد قائمة المركز المالى .
- يوجد إلتزام على الشركة لسداد أوراق الدفع (الإلتزامات) .	- فحص أوراق الدفع لتحديد مدى وجود إلتزامات على الشركة للسداد .	
- تم عرض كل من أوراق الدفع ، مصروف الفائدة ، والفوائد المستحقة والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح) .	- فحص نسخ أوراق الدفع . - مصادقة المستفيدين من أوراق الدفع . - فحص القيود الموجودة فى أوراق الدفع ، محاضر الإجتماعات ، مصادقات البنك . - فحص قائمة المركز المالى للتعرف على مدى وجود عرض وإفصاح ملائمين لكل من الأقسام غير المتداولة بقائمة المركز المالى، لوحدات المرتبطة ، الأصول المرهونة كضمان مقابل الحصول على أوراق دفع ، والقيود الناتجة عن الحصول على أوراق الدفع .	- يعد وجود عرض ملائم بالقوائم المالية بما فى ذلك الإفصاح فى الملاحظات المرفقة بها أمراً هاماً فيما يتعلق بأوراق الدفع .

٨/٦ طبيعة وخصائص وأهداف مراجعة حقوق الملكية

The Nature and Objectives of Equity Audit

يـتعين أن تـتم التفرقة بين الشركات التى تطرح اسهمها للاكتتاب العام وتـلك المغـلقة **Publicly and Closely - held Corporations** عند مراجعة حقوق الملكية . وتتميز الشركة المغلقة عموماً بالآتى :-

- أنها يوجد لديها عدد ضئيل من العمليات المالية أن كان هناك عمليات مالية تتعلق بحسابات رأس المال طوال العام .
- يوجد فيها عدد قليل من المساهمين .
- تتمـثل العمـليات المالية المرتبطة بحق الملكية فى التغير فى حقوق المـلكية الـناتجة عـن الأربـاح أو الخسائر السنوية والإعلان عن التوزيعات إذا كان هناك توزيعات .
- عـادة مـا يتسم الوقت الذى يستغرقه المراجع فى التحقق من حقوق الملكية وقتاً ضئيلاً جداً .

فى حين تتميز الشركات التى تطرح أسهمها للإكتتاب العام :

- بـأن الـتحقق مـن الملكية بها أكثر تعقيداً فى ضوء العدد الكبير من المساهمين والتغيرات المتكررة فى التوزيعات لحاملى الأسهم .

ومن هنا يكون الإهتمام فى ذلك الجزء بمناقشة طبيعة الإختبارات الملائمة للـتحقق مـن الحسـابات الرئيسية فى شركات المساهمة التى تطرح أسهمها للإكتـتاب العـام والتى تتمثل فى أسهم رأس المال العادية والممتازة ، ورأس المـال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية ، الرباح المحتجزة والتوزيعات ، يوضح الشكل رقم (٨/٤) الحسابات الرئيسية المتعلقة بحقوق الملكية فى دورة

الحصـــول عــلى رأس المال وإعادة الدفع وأنواع الإختبارات المستخدمة فى مراجعتها .

وتتمثل أهداف مراجعة حقوق الملكية فى الآتى :-

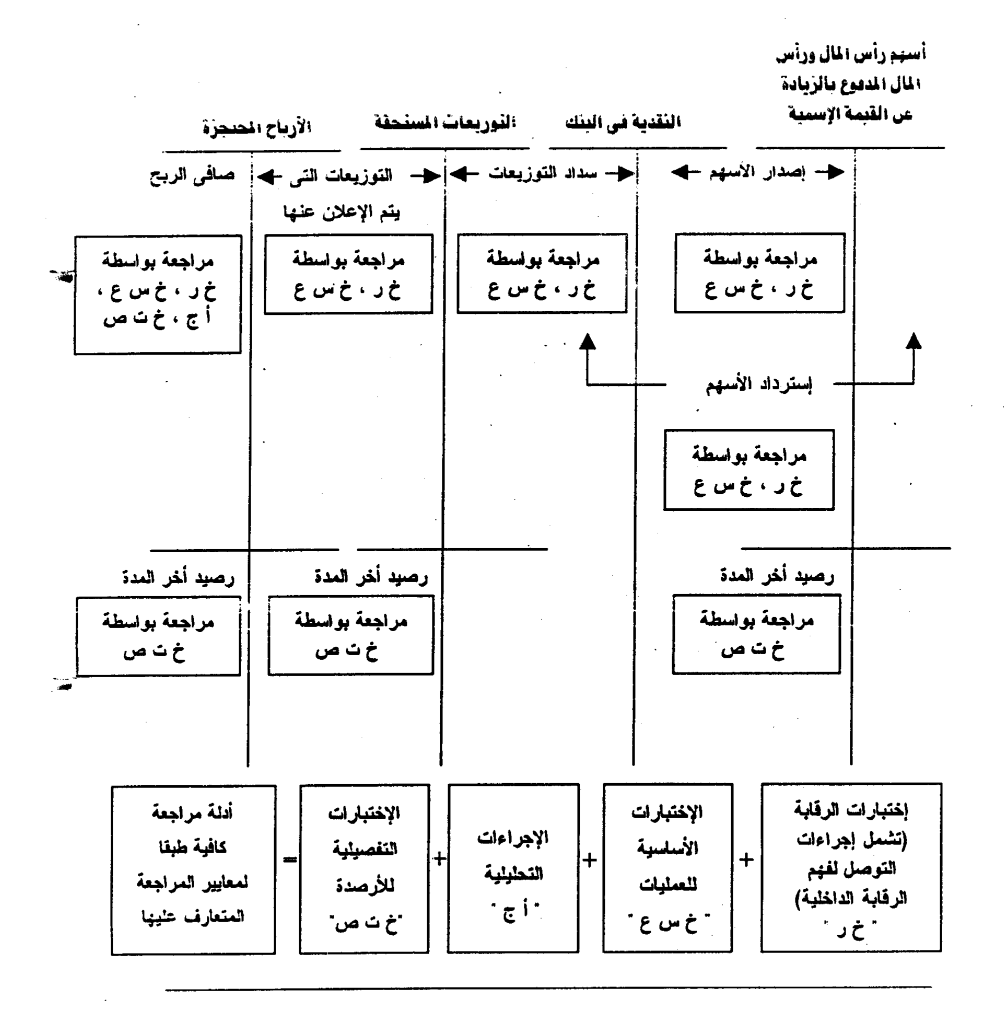
- تحديــد مــا إذا كــانت نظــم الرقابة الداخلية على أسهم رأس المال والتوزيعات المرتبطة بها تتسم بالكفاية والملائمة .
- تحديد ما إذا كانت العمليات المالية لحقوق الملكية قد تم تسجيلها على نحــو ملائم وبما يتفق مع أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية .
- تحديــد مــا إذا كانت الأرصدة الخاصة بحقوق الملكية قد تم عرضها والإفصـــاح عنها بشكل ملائم بما يتفق مع أهداف المراجعة المرتبطة بأرصــدة حسابات حقوق الملكية (تعتبر أهداف الحقوق والإلتزامات والقيمة القابلة للتحقق غير قابلة للتطبيق) .

٨/٧ أساليب الرقابة الداخلية على حقوق الملكية The Controls of Equity

يهــتم المــراجع الحيادى عند مراجعة حقوق الملكية بالعديد من أساليب الــرقابة الداخلية الهامة على سبيل المثال وجود ترخيص ملائم على العمليات الماليــة ، وجود تسجيل ملائم للعمليات المالية ، الفصل الملائم للواجبات بمن يحــتفظ بســجلات حقوق الملكية ومن يتعامل مع النقدية وشهادات الأسهم ، بالإضافة الى إستخدام سجل مستقل ووكيل مستقل لتحويل الأسهم .

الشكل رقم (٤/٨)

أنواع إختبارات المراجعة بدورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع – حق الملكية



١- الترخيص الملائم للعمليات المالية Proper Authorization of Transactions

حيث أن كل عملية مالية تتعلق بحقوق الملكية تتسم بالأهمية النسبية عادة، من ثم يتعين على مجلس الإدارة أن يوافق على العديد من تلك العمليات ، وفيما يلى العمليات المالية التى تتعلق بحقوق الملكية وتتطلب ترخيصاً محدوداً :-

أ - إصدار أسهم رأس المال Issuance of Capital Stock

حيث يتضمن الترخيص نوع أسهم رأس المال التى سيتم إصدارها (كالأسهم العادية أو الممتازة ، وعدد الأسهم التى سيتم إصدارها ، القيمة الإسمية للسهم ، تاريخ الإصدار) .

ب- إعادة شراء أسهم رأس المال Repurchase of Capital Stock

يجب أن يوافق مجلس الإدارة على إعادة شراء الأسهم العادية والأسهم الممتازة ، وتحديد توقيت الشراء والقيمة التى سيتم دفعها مقابل الشراء .

جـ- إعلان التوزيعات Declaration of Dividends

يجب أن يقرر مجلس الإدارة شكل التوزيع (توزيع نقدى أم فى صورة أسهم مجانية) ، وقيمة التوزيع لكل سهم بالإضافة الى تحديد تاريخ تسجيل التوزيعات وتاريخ سدادها .

٢- تسجيل العمليات المالية على نحو ملائم والفصل بين المسئوليات
Proper Record Keeping and Segregation of Duties

يجب وجود رقابة داخلية كافية على السجلات الخاصة بالعمليات المالية المتعلقة بالأسهم والتى فى حوزة المساهمين ، للتأكد من أنه قد تم تحديد الملاك الفعليين فى سجلات المساهمين بالشركة ، وأنه قد تم سداد التوزيعات

الى حاملى الأسهم فى تاريخ تسجيل التوزيعات على نحو دقيق ، بالاضافة الى امكانية تخفيض إرتكاب العاملين للغش للحد الأدنى .

وتتمثل أهم الأنواع فائدة للرقابة الداخلية الخاصة بتحقيق تلك الأغراض فى التخصيص الملائم للأفراد الأكفاء ، وإجراءات إمساك السجلات الملائمة .

وتتمثل أهم الإجراءات التى يمكن أن تمنع حدوث تحريفات فيما يلى :-

- وجود سياسات محدودة بدقة لإعداد شهادات الأسهم وتسجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال .
- التحقق الداخلى الحيادى من تسجيل المعلومات بالسجلات .

وتتمثل أبرز نظم الرقابة الداخلية التى تستخدمها الشركات على أسهم رأس المال فى الآتى :-

١ - الإحتفاظ بدفتر شهادات أسهم رأس المال

Capital Stock Certificate Book

ويمثل ذلك الدفتر سجلاً لإصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال طوال حياة الشركة المساهمة ، حيث يحتوى ذلك الدفتر على معلومات هامة مثل رقم الشهادة ، عدد الأسهم التى تم إصدارها ، إسم الشخص الذى سيتم إصدار الأسهم اليه ، تاريخ الإصدار . وعندما يتم إعادة شراء الأسهم يجب أن يحتوى الدفتر على الشهادات الملغاة وتاريخ الإلغاء .

٢ - الملف الرئيسى لحملة أسهم رأس المال

Shareholders Capital Stock Master File

وهو يمثل سجل للأسهم التى بحوزة المساهمين بالفعل فى وقت معين ، ويهدف ذلك الملف الى فحص الدقة فى دفتر شهادات أسهم رأس المال ورصيد الأسهم العادية بالأستاذ العام ، كما أنه يستخدم أيضاً كأساس لسداد التوزيعات.

ويتم تحقيق الرقابة الداخلية على السداد النقدى للتوزيعات ذات الصرف التى يتم إتباعها عند إعداد كشف الأجور وسدادها . حيث يجب أن تعد شيكات التوزيعات من واقع دفتر شهادات أسهم رأس المال عن طريق شخص أخر لا يكون مسئولاً عن الإحتفاظ بسجلات أسهم رأس المال ، وبمجرد الإنتهاء من إعداد الشيكات يتم إجراء تحقق داخلى لأسماء حملة الأسهم وقيمة الشيكات ، ومطابقة القيمة الإجمالية لشيكات التوزيعات مع إجمالى التوزيعات المصرح بها فى محاضر الإجتماعات .

٣- المسجل والوكيل المستقل لتحويل الأسهم

Independent Registrar and Transfer Agent

يجب على أى شركة مساهمة مسجلة فى هيئة سوق المال أن تعين مسجل حيادى كوسيلة للرقابة على فتح إصدار شهادات الأسهم على نحو غير مناسب. وتتمثل مسئولية المسجل فى التأكد من أن الأسهم قد تم إصدارها بواسطة الشركة بما يتفق مع الشروط المذكورة فى النظام الأساسى للشركة ووفقاً للترخيص الصادر من مجلس الإدارة ، ويكون المسجل مسئولاً عن التوقيع على شهادات الأسهم الجديدة والتأكد من أن الشهادات القديمة قد تم إستلامها والغائها قبل إصدار الشهادات الجديدة فى حالة وجود تغيير فى ملكية الأسهم .

وتعين معظم شركات المساهمة الكبرى وكيلاً لتحويل الأسهم بهدف الإحتفاظ بسجلات حملة الأسهم ، وتتضمن تلك السجلات مستندات تحويل ملكية الأسهم ، ولا يعد توظيف وكيلاً للتحويل بمثابة وسيلة رقابية فقط على سجلات الأسهم إلا أنها أيضاً تؤدى الى تخفيض تكلفة إمساك السجلات عن طريق إستخدام متخصصين ، كما تقوم العديد من الشركات أيضاً بتوظيف

وكيــل تحويل لسداد التوزيعات النقدية على حملة الأسهم بما يؤدى الى توفير تحسين إضافى للرقابة الداخلية .

٨/٨ مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع

Audit of Capital Stock and Paid in Capital

هــناك أربعـــة إهتمامات رئيسية للمراجع عند مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية هى :-

١ - هدف الإكتمال :

بمعـــنى أن العمليات المالية الفعلية لأسهم رأس المال تم تسجيلها بالفعل . ويمكن تحقيق ذلك الهدف بسهولة عندما يتم إستخدام مسجل أو وكيل تحويل .

ويمكــن لــلمراجع الإعــتماد على إرسال الشركة مصادقة لهما ومن ثم يستطيع تحديد مدى حدوث أية عمليات مالية تتعلق بأسهم رأس المال وتحديد مــدى دقـــة العمــليات الفعلية . كما يمكن فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة لاســيما تــلك التى يتم عقدها قرب تاريخ إصدار القوائم المالية كذلك فحص دفاتر سجلات أسهم رأس المال بهدف كشف إصدار وإعادة شراء أسهم رأس المال .

٢ - هدف الوجود :

بمعـــنى أن العمـــليات الماليـــة المسجلة لأسهم رأس المال قد تمت فعلاً وسجلت على نحو دقيق .

وعـــادة مـــا يتم إختبار الوجود عن طريق فحص مدى وجود الترخيص الملائـــم فى محاضر إجتماعات مجلس الإدارة . ويمكن التحقق من مدى دقة تســـجيل العمليات المالية لأسهم رأس المال بسهولة عن طريق مصادقة وكيل التحويل بشأن القيمة وتتبع قيمة العمليات المالية المسجلة لأسهم رأس المال مع

النقدية المحصلة ، بالإضافة الى ذلك يجب أن يتحقق المراجع من ما إذا كانت القيم الصحيحة قد سجلت كطرف دائن أمام كل من أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الإسمية بالرجوع الى النظام الأساسي للشركة لتحديد القيمة الإسمية لأسهم رأس المال .

وقد يكون التحقق أكثر صعوبة عندما تتضمن العمليات المالية لاسهم رأس المال كل من توزيعات الأسهم والإندماج أو أية تحويلات غير نقدية ، ويتعين على المراجع أن يتحقق من أن العميل قد قام بحساب قيم أسهم رأس المال التى تم إصدارها على نحو صحيح وبما يتفق مع المعايير المحاسبية .

٣- هدف الدقة :

بمعنى أن يتم تسجيل أسهم رأس المال على نحو دقيق . ويتم التحقق من رصيد أخر المدة لحسابات أسهم رأس المال من خلال تحديد عدد الأسهم التى بحوزة المساهمين فعلاً فى تاريخ إصدار القوائم المالية ويتم ذلك عن طريق إستلام مصادقة من وكيل التحويل ، وفى حالة عدم وجوده يعتمد المراجع على فحص سجلات الأسهم والمحاسبة عن كافة الأسهم التى بحوزة المساهمين بالفعل والمدرجة فى دفاتر شهادات الأسهم مع فحص الأسهم الملغاة ، وبعد إقتناع المراجع بصحة عدد الشهادات التى بحوزة المساهمين فعلاً يمكن أن يتحقق من القيمة الإسمية المسجلة فى حساب رأس المال (عن طريق ضرب عدد الأسهم فى القيمة الإسمية للسهم) .

ويتمثل الإهتمام الرئيسى للتعرف على مدى دقة أسهم رأس المال فى التحقق من ما إذا كان عدد الأسهم المستخدمة فى حساب ربح السهم يتسم بالدقة .

٤- **هدف العرض والإفصاح :**

بمعـــنى أن يـــتم عرض أسهم رأس المال والإفصاح عنها بشكل ملائم . ويجب أن يحدد المراجع ما إذا كان هناك وصفاً ملائماً لكل فئة من الأسهم بما في ذلك المعلومات من عدد الأسهم التى تم إصدارها وعدد الأسهم التى بحوزة المساهمين فعلاً وأية حقوق خاصة للفئات . كما يجب أن يتم التحقق أيضاً من مدى ملائمة العرض والإفصاح عن إختيارات الأسهم ، والأسهم ذات الضمان، والأسهم القابلة للتحويل عن طريق فحص المستندات القانونية أو أية أدلة إثبات مرتبطة بشروط تلك الإتفاقيات .

٨/٩ مراجعة توزيعات الأرباح The Audit of Dividends

يتمثل تركيز المراجع عند مراجعة التوزيعات على العمليات المالية وليس رصـــيد أخـــر المـــدة لهـــا ، ويوجد إستثناء واحد يتمثل فى حالة التوزيعات المستحقة .

وعـــادة مـــا يتم مراجعة التوزيعات بنسبة ١٠٠% ، وتتمثل أكثر أهداف المراجعة ما يلى :-

١- أن التوزيعات المسجلة موجودة فعلاً (الوجود) .
٢- أن توزيعات الأرباح الفعلية تم تسجيلها (الإكتمال) .
٣- أن التوزيعات قد تم تسجيلها بشكل دقيق (الدقة) .
٤- أن التوزيعات قد تم سدادها الى حملة المساهمين الفعليين (الوجود).
٥- أن التوزيعات المستحقة قد تم تسجيلها (الإكتمال) .
٦- أن التوزيعات المستحقة قد تم تسجيلها على نحو دقيق (الدقة) .

ويــتم فحص مدى وجود التوزيعات المسجلة بفحص محاضر اجتماعات مجــلس الادارة للــتعرف على القيمة المصرح بها للتوزيع على السهم الواحد وتاريخ التوزيع . ويتمثل إجراء المراجع المرتبط بفحص الملف الدائم لأوراق عمل المراجعة لتحديد ما إذا كان هناك قيود على دفع التوزيعات في اتفاقيات القروض كالسندات .

ويمكن مراجعة مدى الدقة فى التوزيعات المعلن عنها بإعادة حساب القيمة عــلى أســاس التوزيع لكل سهم وعدد الأسهم التى بحوزة المساهمين فعلا . ويمكن للمراجع أن يتتبع الإجمالى المسجل فى يومية المدفوعات النقدية بشأن المدفوع للوكيل ويمكن أيضاً مصادقته .

وعــندما يحــتفظ العميل بسجلات التوزيعات ويقوم بسدادها بنفسه يمكن لــلمراجع أن يتحقق من القيمة الإجمالية للتوزيعات عن طريق إعادة الحساب والرجوع للنقدية التى تم سدادها ، كما أنه من الضرورى أن يتحقق من ما إذا كانت المدفوعات قد تمت لحملة الأسهم الذين يمتلكون الأسهم فى تاريخ تسجيل الــتوزيعات . ويجب أن يتم تنفيذ إختبارات التوزيعات المستحقة بشكل موحد مــع إختــبارات الــتوزيعات المعلن عنها ، ويجب إدراج أية توزيعات غير مدفوعة ضمن الإلتزامات .

٨/١٠ مراجعة الأرباح المحتجزة Audit of Retained Earnings

تتمــثل العمــليات المالية المرتبطة بالأرباح المحتجزة فى صافى الأرباح والتوزيعات المعلن عنها ، وقد يوجد أيضاً تصحيح لصافى الربح بالعام السابق، وتسويات بالفترة السابقة عن المبالغ التى تم تحميلها أو تسجيلها كطرف دائن مباشرة بالأرباح المحتجزة .

وتتمثل نقطة البداية فى مراجعة الأرباح المحتجزة فى تحليل تلك الأرباح عـــن طريق إعداد جدول مراجعة يتضمن هذا التحليل كجزء من الملف الدائم لوصف كل عملية مالية تؤثر فى حساب الأرباح المحتجزة .

ويتم مراجعة الجانب الدائن بالأرباح المحتجزة الذى تتعلق بصافى الربح عـــن العـــام عن طريق تتبع القيد الخاص بالأرباح المحتجزة الى رقم صافى الـــربح بقائمـــة الدخـــل . ويتمثل الإعتبار الأهم فى مراجعة الجانبين المدين والدائن بالأرباح المحتجزة بخلاف صافى الربح والتوزيعات فى تحيدد ما إذا كانت العمليات المالية قد تم إدراجها .

وبعـــد أن يقتنع المراجع بأن العمليات المالية المسجلة قد تم تبويبها بشكل ملائـــم كعمليات مالية للأرباح المحتجزة ، فإن الخطوة التالية تتمثل فى ما إذا كـــان تسجيل تلك العمليات قد تم بشكل صحيح ، وتتوقف أدلة إثبات المراجعة لـــتحديد مدى الدقة على طبيعة العمليات المالية – فإذا ما كان هناك متطلبات لتنفيذ الأرباح المحتجزة عن طريق تخصيص جانب من الأموال لا يتم التصرف فيها فإنه يمكن تحديد القيمة الصحيحة للقيود عن طريق فحص إتفاقيات السندات ، فـــإذا كـــان هناك خسارة قد تم تحميلها على الأرباح المحتجزة قد تتمثل أدلة الإثبات الضرورية لتحديد قيمة الخسارة فى عدد هام من المستندات المؤيدة .

وهناك إعتبار أخر هام عند مراجعة الأرباح المحتجزة يتمثل فى تقييم ما إذا كـــان هـــناك عمـــليات مالية يجب إدراجها ولكن لم يتم إدراجها ، فإذا تم الإعـــلان عـــن توزيعات للأسهم مثلاً فإنه يجب رسملة القيمة السوقية للأسهم المصدرة بجعل الأرباح المحتجزة طرفاً مديناً وأسهم رأس المال طرفاً دائناً ، وبالمـــثل إذا تم تضمين قيود على الأرباح المحتجزة بالقوائم المالية يجب أن

يقـــوم المــــراجع بتقييم ما إذا كان لا يزال أمراً ضرورياً أن توجد القيود فى تاريخ إعداد القوائم المالية .

ويتمـــثل الإهتمام الرئيسى أيضاً للمراجع فى تحديد ما إذا كانت الأرباح المحـــتجزة قد تم عرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية على نحو دقيق فى مـــدى وجـــود أية قيود على سداد التوزيعات ، حيث يتعين الإفصاح عن تلك القيـــود (طبقاً لما يدرج بإتفاقيات القروض) فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

الفصل التاسع

مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارت

الفصل التاسع

مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارت

Auditing Cash Balances and Investments

الأهداف التعليمية Learning Objectives

٩/١ الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية .

٩/٢ علاقة النقدية وأثرها على دورات العمليات .

٩/٣ إطار عام إختبارات المراجعة ونظم الرقابة الداخلية لحساب النقدية .

٩/٤ الإجراءات التحليلية لحساب النقدية .

٩/٥ إختبارات أرصدة حسابات النقدية .

٩/٦ إجراءات المراجعة الموجهة لإكتشاف الغش .

٩/٧ تصميم وتنفيذ إختبارات مراجعة النقدية النثرية .

٩/٨ طبيعة مراجعة الإستثمارات فى الأوراق المالية .

٩/٩ إختبارات الرقابة الداخلية للإستثمارات .

٩/١٠ إختبارات التحقق الأساسية للإستثمارات .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٩٥) – قائمة التدفقات النقدية .
- قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١١٥) – المحاسبة عن استثمارات معينة فى الاوراق المالية الخاصة بالقروض أو حقوق الملكية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٢) – مخاطر المراجعة والأهمية النسبية فى المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) – دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٩) – دراسة الرقابة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) – أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) – الإجراءات التحليلية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) – عملية المصادقات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٢) – مراجعة الإستثمارات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٩) – توثيق عملية المراجعة .

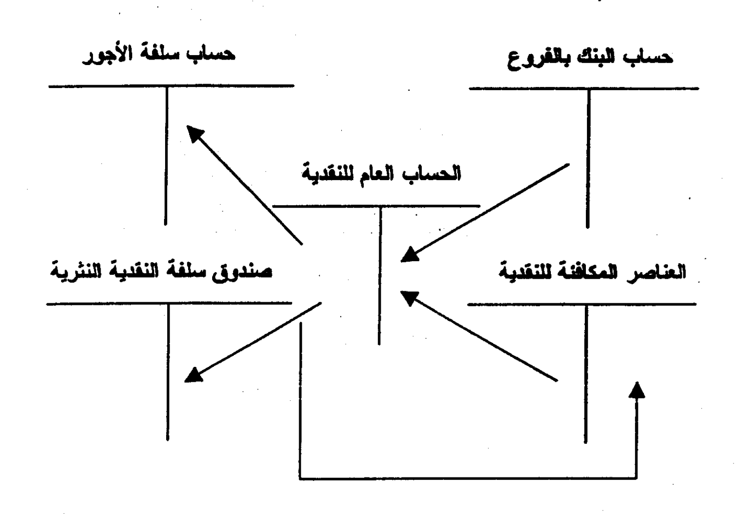
٩/١ الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية

The Major Types of Cash Accounts and Its Relationship with Transactions Cycles

تعتـــبر مراجعة الأرصدة النقدية هى الجانب الأخير فى عملية المراجعة حيث تعتمد أدلة الإثبات المرتبطة بالأرصدة النقدية على نتائج الإختبارات الأخرى فى كافـــة دورات العمـــليات المالية ، ويختلف منهج المراجعة حسب الأنواع المختـــلفة مـــن حســـابات الـــنقدية ، ولعل أبرز أنواع حسابات النقدية والتى يوضحها الشكل رقم (٩/١) ما يلى :-

الشكل رقم (٩/١)

الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية



١ - الحساب العام للنقدية General Cash Account

يعتبر الحساب العام للنقدية هو النقطة المحورية التي تمر بها عملياً كافة المتحصلات والمدفوعات النقدية ، حيث عادة ما يتم ايداع كافة المتحصلات النقدية من دورة المبيعات والمتحصلات في هذا الحساب . كما يتم سداد كافة المدفوعات النقدية الخاصة بدورة المشتريات والمدفوعات من هذا الحساب . بالاضافة لذلك فان كافة الإيداعات والمدفوعات المرتبطة بأى حسابات نقدية اخرى يتم إجرائها من خلال الحساب العام للنقدية .

٢ - حساب سلفة الأجور Imprest Payroll Account

تخصص معظم الشركات حساب منفصلا لسلفة البنك عند سداد أجور العاملين وذلك كوسيلة لزيادة الرقابة الداخلية على سداد الأجور . حيث عادة ما يتم الإحتفاظ برصيد ثابت فى حساب سلفة الأجور كأحد الحسابات المنفصلة فى البنك ، ويتم سحب شيك واحد على الحساب العام للنقدية لإيداع القيمة الإجمالية لصافى قيمة الأجور فى ذلك الحساب قبل أن يتم حلول كل فترة للسداد مباشرة ، وبذلك تتمثل الإيداعات فى ذلك الحساب فى الأجور التى سيتم دفعها فقط ، بينما تمثل الشيكات المدفوعة الى العاملين فى مدفوعات ذلك الحساب .

٣ - حساب البنك بفروع الشركة Branch Bank Account

فى حالة وجود شركة لها عديد من الفروع فى مواقع مختلفة ، عادة ما يتم تخصيص حساب بنك منفصل لكل فرع ، وفى معظم الشركات يتم تخصيص حساب منفصل للبنك لكل من الإيداعات والمدفوعات الخاصة بكل فرع ، ويتم إرسال الزيادة فى النقدية دورياً الى الحساب العام للبنك فى المقر الرئيسى .

٤- صندوق سلفة النقدية النثرية **Impress Petty Cash Fund**

لا يمـــثل ذلـــك الحساب أحد حسابات البنك من الناحية الفعلية ، حيث أنه يشير الى حد بعيد الإيداع النقدى لتحقيق غرض خاص . فقد يتم إستخدامه فى عمليات المشتريات التى يتم دفع مبالغ نقدية صغيرة بها على نحو سريع بدلا مـــن إســـتخدام الشيكات ، وعادة ما تتسم قيم ذلك الحساب بالصغر الشديد . وتتمـــثل المصـــروفات الـــتى يتم دفعها عادة من ذلك الصندوق فى توريدات الأدوات المكتبية ذات القيمة الضئيلة على سبيل المثال .

٥- العناصر المكافئة للنقدية **Cash Equivalents**

قـــد يتم إستثمار الزيادة فى النقدية المتجمعة من خلال دورة التشغيل فى عناصر مكافئة للنقدية السائلة تتسم بأنها قصيرة الأجل ، وكأمثلة على ذلك كل من الودائع وشهادات الإيداع .

وعـــادة ما يتم إدراج العناصر المكافئة للنقدية التى تتسم بالأهمية النسبية فى القوائـــم الماليـــة كجزء من حساب النقدية فقط إذا كانت تمثل إستثمارات قصـــيرة الأجل يمكن تحويلها بسهولة الى قيمة معلومة من النقدية خلال فترة زمنية صغيرة ولذلك يتم دمج ما فى حكم النقدية مع النقدية لأغراض العرض فى القوائم المالية وقد عرفت قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٩٥) – قائمة التدفقات النقدية ما فى حكم النقدية بأنها إستثمارات مالية قصيرة الأجل .

٩/٢ العلاقة بين النقدية ودورات العمليات المختلفة

Cash and the Effect of other Process Cycles

يـــتأثر حساب النقدية عموماً بكافة دورات العمليات المالية فيما عدا دورة المخزون والمخازن ، وعموماً فإن إيجاد علاقة بين حسابات النقدية ودورات العمليات الأخرى يؤدى الى تحقيق وظيفتين هما :-

أ – توضيح أهمية الإختبارات المنفذة فى دورات العمليات المالية المختلفة على مراجعة النقدية .

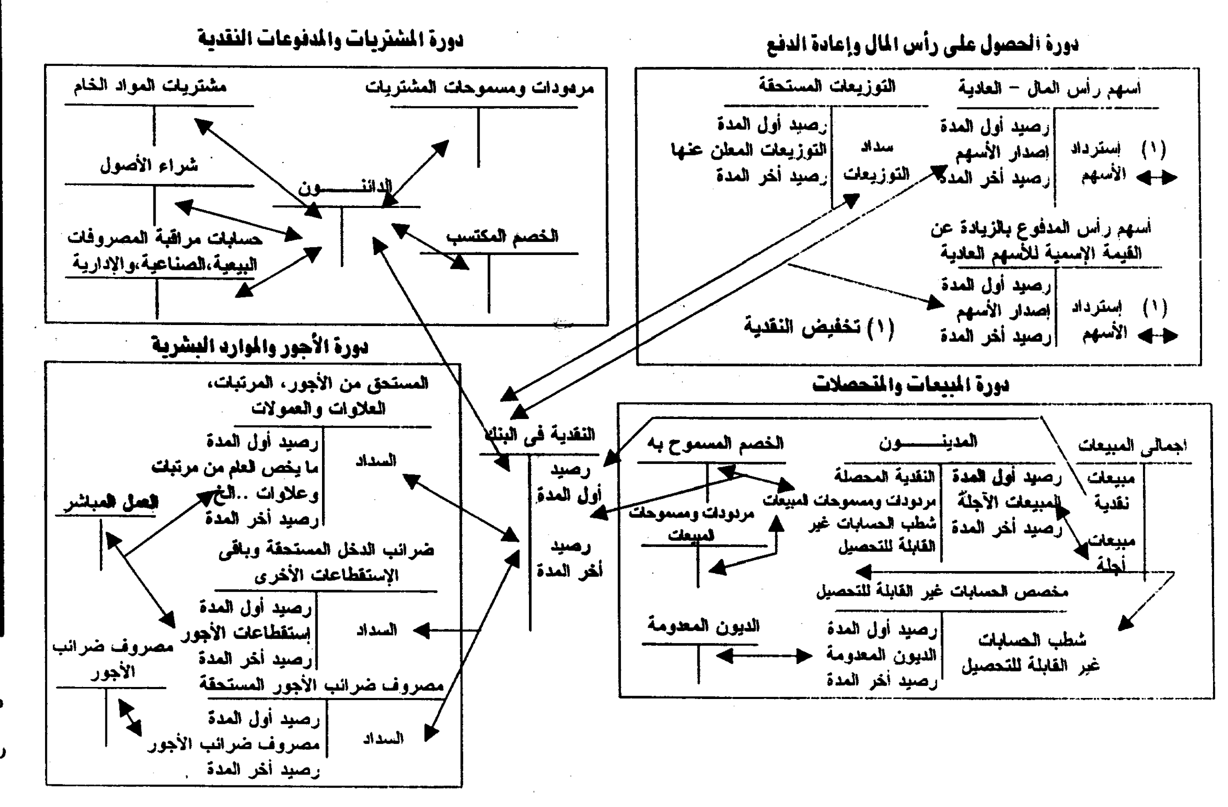
ب– المساعدة فى التوصل الى فهم أكثر عن التكامل بين دورات العمليات المختلفة .

ويوضح الشكل رقم (٩/٢) أهمية الحساب العام للنقدية بالبنك فى كافة عمليات المراجعة ، ويتميز قيمة التدفق النقدى من والى حساب النقدية العام بالتكرار الكبير مقارنة بأى حساب أخر بالقوائم المالية ، بالإضافة لذلك فان حساب النقدية هو أكثر الحسابات تعرضاً للإختلاس عن باقى أنواع الأصول الأخرى.

وتجدر الإشارة الى أنه عند مراجعة حساب النقدية يتعين أن يتم التمييز بين التحقق من تسوية الشركة محل المراجعة للرصيد بكشف حساب البنك ورصيد النقدية بالأستاذ العام وبين التحقق من أنه تم تسجيل النقدية بالأستاذ العام على نحو صحيح بما يعكس كافة العمليات المالية النقدية التى حدثت خلال العام ، ولاشك أن التحقق من الهدف الأول أمراً سهلاً نسبياً ، إلا أن التحقق من الهدف الثانى (مدى تسجيل العمليات المالية) يستغرق جانباً كبير من إجمالى وقت المراجعة ، على سبيل المثال قد نتج كل تحريف من التحريفات المحتملة بسبب السداد على نحو غير مناسب أو بسبب عدم تحصيل النقدية ولا يتم إكتشاف أحدها كجزء من مراجعة تسوية البنك عادة .

شكل رقم (٩/٢)

العلاقات بين النقدية ودورات العمليات المالية المختلفة



طريق تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، إلا أنه يتم إكتشاف أنواع مختلفة أخرى من التحريفات كجزء من إختبارات تسوية البنك على سبيل المثال يمكن إكتشاف ما يلى :-

١- عدم إدراج شيك لم يتم صرفه من البنك بعد ضمن قائمة الشيكات التى لم يصرفها حتى إذا تم تسجيله ضمن يومية المدفوعات النقدية .

٢- تحصيل النقدية فى تاريخ لاحق لإعداد قائمة المركز المالى مع تسجيلها كنقدية محصلة فى العام التالى .

٣- الإيداع المسجل كنقدية محصلة قرب نهاية العام ، ويتم ايداعها بالبنك فى نفس الشهر،ويتم إدراجها فى تسوية البنك على أنها ايداعات بالطريقة.

٤- سداد أوراق الدفع التى تكون مدينة مباشرة لرصيد حساب البنك بواسطة البنك ولكن لم يتم إدراجها ضمن دفاتر وسجلات العميل .

٩/٣ إطار عام إختبارات المراجعة ونظم الرقابة الداخلية لحساب النقدية

The Framework of Audit Tests and Controls of Cash Account

يهتم المراجع عند تجميع أدلة إثبات المراجعة الكافية والصالحة بخصوص النقدية بتحقيق ستة أهداف من أهداف المراجعة التسع المرتبطة بالأرصدة والتى يقوم بإستخدامها فى كافة إختبارات تفاصيل الأرصدة . ولتحقيق ذلك يتم دراسة أساليب الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية ، كما يتم الإشارة الى أهم الإجراءات التحليلية المستخدمة فى هذا الغرض بالإضافة الى تحديد إجراءات المراجعة المتبعة للتحقق من أرصدة النقدية فى أخر العام . يوضح الشكل رقم (٩/٣) أنواع إختبارات المراجعة التى تستخدم فى مراجعة حساب النقدية .

شكل رقم (٣/٩)

أنواع إختبارات المراجعة التى يتم إستخدامها فى مراجعة حساب النقدية

النقدية فى البنك

رصيد أول المدة المتحصلات النقدية	المدفوعات النقدية
مراجعة بواسطة خ ر- ع ، خ س ع ، أ ج	مراجعة بواسطة خ ر- ع ، خ س ع ، أ ج
رصيد أخر المدة	
مراجعة بواسطة خ ر- غ ، خ س ع ، أ ج	

إختبارات الرقابة فى دورة العمليات * "خ ر- ع" + إختبارات الرقابة على تسوية حساب البنك "خ ر- ب" + الإختبارات الأساسية للعمليات * "خ س ع" + الإجراءات التحليلية* "أ ج" + الإختبارات التفصيلية للأرصدة "خ ت ص" = أدلة مراجعة كافية طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها

* يتم تنفيذ كل من إختبارات الرقابة ، الإختبارات الأساسية للعمليات ، والإجراءات التحليلية فى دورات العمليات الأربعة ، وتتمثل الإختبارات الرئيسية لرصيد النقدية فى أخر المدة فى الإختبارات التفصيلية للأرصدة .

وتنقســم أساليب الرقابة الداخلية على الأرصدة النقدية فى نهاية السنة الى مجموعتين رئيسيتين هما :-

١- الـرقابة عـلى دورات العمليات التى تؤثر على تسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية .

٢- القيام بعمل تسوية مستقلة لحساب البنك .

وقد سبق مناقشة أساليب الرقابة على العمليات فى الفصول السابقة ، على سـبيل المثال تشمل الأنواع الرئيسية للرقابة فى دورة المشتريات والمدفوعات فى الفصل الملائم بين الواجبات بين من يقوم بالتوقيع على الشيكات وبين من المسئول على حسابات الدائنين ، أو توقيع الشيكات عن طريق شخص مرخص لـه بذلك ، وإستخدام شيكات سابقة الترقيم ، والرقابة الملائمة على الشيكات البيضـاء والمفقـودة ، والفحص الجيد للتوثيق المستندى المؤيد للشيكات قبل التوقيع عليها بالإضافة الى وجود تحقق داخلى ملائم .

ولاشـك أنـه إذا كانت الرقابة التى تؤثر على العمليات المرتبطة بالنقدية تتسـم بالملائمة ، فإنه من الممكن تحقيق إختبارات المراجع على تسوية البنك فى نهايــة العام . ويجب أن يتم إجراء تسوية حساب البنك شهرياً عن طريق شـخص مسـتقل عـن من يقومون بتسجيل المتحصلات والمدفوعات النقدية لـتحقيق رقابة على رصيد النقدية بما يتفق مع القيمة الفعلية لأرصدة النقدية .

وتتضمن التسوية الجيدة لحساب البنك ما يلى :-

١- مقارنــة الشيكات الملغاة مع يومية المدفوعات النقدية لتحديد التاريخ والمدفوع له والقيمة .

٢- فحص التوقيع والتظهير والإلغاء بالشيكات الملغاة .

٣- مقارنـــة الودائـــع لدى البنك مع المتحصلات النقدية المسجلة لتحديد التاريخ واسم العميل والقيمة النقدية .

٤- المحاسبة عن التسلسل الرقمى للشيكات وإجراء فحص للشيكات المفقودة.

٥- تســوية كافــة العناصـــر التى تسبب وجود فروق بين رصيد البنك بالسجلات ورصيد البنك والتحقق من ملائمة تلك الفروق .

٦- تســوية الإجماليات المدينة والدائنة بكشف البنك مع يومية المدفوعات والمتحصلات النقدية .

٧- فحــص مـــدى ملائمة التحويلات بين حسابات البنك فى نهاية الشهر ومدى تسجيلها على نحو مناسب .

٨- متابعة الشيكات التى لم يتم صرفها .

وترتـــبط الإجــراءات الأربعة لتسوية حساب البنك بشكل مباشر بكل من إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات ، أما الإجراءات الخمس الأخرى فترتبط بتسوية كل من رصيد حساب البنك الدفترى ورصيد الحساب بالبنك .

٩/٤ الإجراءات التحليلية لحسابات النقدية

Analytical Procedures for Cash

بصفة عامة يتم التحقق من تسوية حساب البنك فى نهاية العام ومطابقتها مع رصيد البنك بسجلات الشركة على أساس ١٠٠% من كافة العناصر محل التســوية ، ولذلــك يعتبر إختبار مدى منطقية الرصيد النقدى أمراً أقل أهمية مقارنة بمعظم جوانب المراجعة الأخرى .

يهـــدف المـــراجعون مـــن إستخدام الإجراءات التحليلية الى كشف وجود تحريفات محتملة فى النقدية ويقوم المراجعون عادة بمقارنة رصيد أخر المدة

فى تســوية حســاب البنك ، والودائع بالطريقة والشيكات التى لم يتم صرفها وبــاقى عناصر التسوية الأخرى مع ما يقابلها فى التسوية التى تم تنفيذها فى الســنة الســابقة . وبالمــثل عادة ما يقارن المراجعون رصيد النقدية فى أخر الفترة مع أرصدة الشهور السابقة .

فبســبب الطبيعة المتبقية لحساب النقدية ، فإنها ليس لها علاقة قابلة للتنبؤ بها مع الحسابات الأخرى للقوائم المالية ، وكنتيجة لذلك فإن إستخدام المراجع الإجراءات التحليلية لمراجعة النقدية تعتبر أمراً محدوداً مثل إجراء المقارنات مــع أرصدة النقدية فى السنوات السابقة أو الأرصدة المقدرة بالموازنة ، ويتم مواجهة ذلك الإستخدام المحدود للإجراءات التحليلية عادة عن طريق :-

١- الإختــبارات المكــثفة للإلتزام بنظم الرقابة الداخلية ، أو الإختبارات الأساسية للعمليات سواء المتحصلات النقدية أو المدفوعات النقدية .

٢- الإختبارات المكثفة لمذكرات تسوية البنوك بالمنشأة .

٩/٥ إختبارات أرصدة حسابات النقدية Tests of Cash Balances

يجب أن يتوسع المراجع فى الإجراءات التى يقوم بها عند مراجعة النقدية فى نهايــة السنة لتحديد مدى إحتمال وجود غش **Fraud** لاسيما فى ظل عدم وجــود كفايــة نظــم الرقابة الداخلية (عدم وجود فصل ملائم للواجبات فى التعامل بين النقدية وتسجيل العمليات للنقدية فى دفاتر اليومية) .

وتتمــثل نقطة البداية للتحقق من رصيد حساب البنك العام فى الحصول على تسوية حساب البنك من العميل حتى يتم إدراجه فى أوراق عمل المراجع، يوضح الشكل رقم (٩/٤) تسوية حساب البنك بعد إجراء التعديلات ، كما تم فى أسفل الشكل حيث ابراز الرصيد الذى تم تعديله فى الأستاذ العام ضمن ورقة العمل.

شكل رقم (٩/٤)

ورقة العمل لتسوية حسابات البنك

شركة السلام	الجدول :	التاريخ
تسوية حساب البنك	أعد بواسطة :	٢٠٠٣/١/١٥
٢٠٠٢/١٢/٣١	صدق عليه بواسطة :	٢٠٠٣/١/٢٠

رقم الحساب ..... – الحساب العام ، بنك قناة السويس

الرصيد بالبنك : ١٠٩٧١٣ أ – ١/٢

يضاف

١٢/٣٠	١٠٠١٧	
١٢/٣١	١١١٠٠	
	٢١١١٧	

يطرح

شيكات لم يتم صرفها

٧٩٩٣	١٢/١٦	٣٠٦٨
٨٠٠٧	١٢/١٦	٩٧٦٣
٨٠١٢	١٢/٢٤	١١٩١٦
٨٠١٢	١٢/٢٣	١٤٧١٧
٨٠٢٩	١٢/٢٤	٣٧٩٩٨
٨٠٣٨	١٢/٣٠	١٠٠٠٠

عناصر التسوية الأخرى : خطأ البنك		٨١٠٠٠
الإيداع لحساب الأجور يجعل حساب النقدية العام دائنا بالخطأ بواسطة البنك		٤٠٠٠٠
الرصيد فى البنك ، بعد التعديل		٢١٠٠٠
الرصيد بالدفاتر قبل التعديلات		٦٠٠٠٠
التعديلات :		
مقابل خدمة البنك غير المسجل	١٠٠٠	
الشيكات التى ردها البنك لعدم كفاية الرصيد، لم يتم تحصيلها من العملاء	٤٠٠٠	(٥٠٠٠)
الرصيد بالدفاتر ، بعد التعديل		٥٥٠٠٠

كمـــا يوضــــح الجدول رقم (٩/٥) أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختـــبارات التفصــيلية للأرصـــدة الشائعة ، ويلاحظ أنه قد تم دمج وجود الـــنقدية المســـجلة فى حســـاب البـــنك والدقة وإدراج النقدية الموجودة فعلا (الاكـــتمال) فى ذلك الجدول لوجود علاقة قوية بينهما عند مراجعة النقدية فى نهاية العام . وتعتبر تلك الأهداف الثلاثة هى الأكثر أهمية عند مراجعة النقدية.

بالإضـــافة لذلك فإن هناك ثلاثة إجراءات إضافية (بجانب تسوية حساب البنك) يعتمد المراجع عليها عند مراجعة النقدية فى نهاية العام هى :-

١- إستلام مصادقة البنك .

٢- إستلام كشف البنك الفاصل .

٣- إختبارات مطابقة البنك .

١- إستلام مصادقة البنك Receipt of Bank Confirmation

يعتـــبر الحصول على مصادقة مباشرة من البنك الذى يتعامل مع العميل أمـــراً ضروريا فى كل عملية مراجعة ، فإذا لم يستجب البنك لطلب المصادقة يجب أن يرسل المراجع طلبا ثانيا للمصادقة ، يقدم الشكل رقم (٩/٦) نموذج قياسى للمصادقة مع البنك أقرها المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين .

ويشـــار الى ذلك النموذج القياسى لمصادقة معلومات رصيد الحساب مع المؤسسات المالية عموماً ، وتتجاوز أهمية المصادقات مع البنوك خلال تنفيذ المراجعة عن مجرد التحقق من الرصيد النقدى الفعلى ، لأنه من الطبيعى أن يصـــادق البـــنك على معلومات الخاصة بالقروض والأرصدة البنكية فى نفس النموذج .

الجدول رقم (٥/٩)

أهداف المراجعة المرتبطة بالأرصدة والإختبارات التفصيلية

للأرصدة لحساب النقدية

هدف المراجعة المرتبط بالرصيد	إجراءات الإختبارات التفصيلية للأرصدة	تعليقات
- تم جمع النقدية فى البنك كما هى مدرجة بالتسوية على نحو صحيح وتتفق مع الأستاذ العام (الإرتباط بين التفصيلات) .	- جمع قيمة الشيكات بقائمة الشيكات التى لم يتم صرفها وجمع قيمة الودائع المرسلة للبنك . - التحقق من تسوية البنك فيما يتعلق بكل من الإضافات والحذف التى تخص كافة عناصر التسوية . - تتبع الرصيد الدفترى بالتسوية الى الأستاذ العام .	- يتم تنفيذ هذه الإختبارات بالكامل على تسوية البنك ، بدون الرجوع الى المستندات أو أية دفاتر أخرى عدا الأستاذ العام .
- النقدية فى البنك كما هى مدرجة بالتسوية موجود فعلاً (الوجود) . - النقدية الفعلية بالبنك تم تسجيلها (الإكتمال) . - تم تسجيل النقدية بالبنك كما هى مدرجة بالتسوية على نحو دقيق (الدقة) .	- إستلام وإختبار تسوية البنك . - إستلام وإختبار الفاصل الزمنى لكشف البنك . - إختبارات تسوية البنك . - إختبارات موسعة لتسوية البنك . - دليل إثبات النقدية . - إختبارات التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك .	- تتمثل هذه الأهداف فى الأهداف الأكثر أهمية للنقدية فى البنك . ويتم تجميع الإجراءات معاً لإعتمادها على بعضها البعض بشكل وثيق . ويجب تنفيذ الإجراءات الثلاثة الأخيرة فقط فى حالة ضعف الرقابة الداخلية .
- تم تسجيل العمليات المالية للمتحصلات والمدفوعات النقدية فى الفترة الملائمة (الفاصل الزمنى) .	المتحصلات النقدية : - عد النقدية الموجودة فعلاً فى أول يوم بالعام وتتبع الإيداعات المرسلة للبنك ويومية المتحصلات النقدية . - تتبع الإيداعات المرسلة للبنك الى كشف البنك بالفترة التالية (كشف الفاصل الزمنى للبنك) .	- عندما يتم إدراج النقدية المحصلة التى تم إستلامها بعد نهاية العام فى دفتر اليومية ، يتم إظهار قيمة أفضل للنقدية عن ما هو موجود فعلاً . ويطلق على ذلك التوسع فى الإستلاك بيومية المتحصلات النقدية. ويؤدى التوسع فى الممتلكات فى يومية المدفوعات

	المدفوعات النقدية : - تسجيل رقم أخر شيك تم إستخدامه فى أخر يوم بالعام وإجراء تتبع تالى للشيكات التى لم يتم صرفها ويومية المدفوعات النقدية . - تتبع الشيكات التى لم يتم صرفها الى كشف البنك بالفترة التالية .	النقدية الى تخفيض الدائنين وعادة ما يتم زيادة نسبة التداول . - يتطلب تنفيذ الإجراء الأول فى إختبارات الفاصل الزمنى بكل من المتحصلات والمدفوعات وجود المراجع فى مقر شركة العميل فى نهاية اليوم الأخير من العام
- تم عرض النقدية فى البنك والإفصاح عنها على نحو ملائم (العرض والإفصاح) .	- فحص محاضر الإجتماعات ، إتفاقات القروض والحصول على معلومات عن القيود على إستخدام النقدية والأرصدة المكافئة بالبنك . - فحص القوائم المالية للتأكد من أن : (أ) حسابات الإدخار ذات الأهمية النسبية وشهادات الإيداع قد تم الإفصاح عنها بشكل منفصل عن النقدية فى البنك . (ب) تم الإفصاح عن القيود على النقدية التى يتم إستخدامها لأغراض معينة والقيود على الأرصدة المكافئة بالبنك على نحو ملائم . (جـ) إدراج السحب على المكشوف من البنك ضمن الإلتزامات المتداولة .	- من أمثلة القيود على إستخدام النقدية أن يتم إيداع النقدية لدى أمين إستثمار لسداد فائدة للحصول على قرض مقابل رهن الأصول والضرائب على الإيرادات للرهن العقارى . ويتمثل الرصيد المكافئ فى إتفاق العميل مع البنك على الإحتفاظ بحد أدنى بالحساب الجارى .

الشكل رقم (٩/٦)

النموذج القياسي للمصادقة للحصول على معلومات عن رصيد الحساب بالمنشأة المالية

اسم وعنوان المنشأة المالية ... شركة ....

اسم العميل ...

قمنا بابلاغ المحاسب الخاص بنا المعلومات التالية فى نهاية العام فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ بشأن الإيداعات وأرصدة القروض . من فضلك المصادقة على دقة المعلومات ، وتوضيح أية إستثناءات على المعلومات التى تم ابلاغها . إذا لم تكن الأرصدة بالبنك . برجاء إستكمال هذا النموذج من خلال توضيح الرصيد فى المساحة المناسبة بأسفل * .

وعلى الرغم من أننا لا نطلب أو لا نتوقع قيامكم بإجراء فحص تفصيلى شامل للدفاتر لديكم. إذا توافر لديكم خلال إستكمال هذا النموذج للمصادقة معلومات إضافية عن إيداعات أخرى وحسابات أخرى للقروض تم التعامل بها معكم من قبلنا ، برجاء إدراج هذه المعلومات أسفل النموذج.برجاء إستخدام المظروف المرفق لإرسال النموذج الى المحاسب الخاص بنا مباشرة.

١- عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه ، توضح السجلات أرصدة الإيداعات التالية :

اسم الحساب	رقم الحساب	معدل الفائدة	الرصيد *
الحساب العام		لا يوجد	١٠٠٠٠٠
حساب الأجور		لا يوجد	٥٠٠٠

٢- يوجد إلتزام مباشر علينا قبل المنشأة المالية عن القروض عند إنتهاء السنة المالية بالتاريخ الموضح أعلاه كما يلى :

اسم الحساب/الوصف	الرصيد *	تاريخ الإستحقاق	معدل الفائدة	التاريخ الذى سيتم دفع الفائدة فيه	وصف الضمان
غير قابل للتطبيق	٤٠٠٠٠	٢٠٠٣/١/٥	١٥%	غير قابل للتطبيق	عام
غير قابل للتطبيق	٨٠٠٠٠	٢٠٠٣/١/٨	١٦%	غير قابل للتطبيق	أسهم
غير قابل للتطبيق	٥٠٠٠٠	٢٠٠٣/١/١٢	١٧%	غير قابل للتطبيق	الإتفاق

(التوقيع المرخص به لدى العميل)　　　١ يناير ٢٠٠٣ (التاريخ)

تتفق المعلومات المعروضة أعلاه مع السجلات لدينا . وعلى الرغم من أننا لم نقم بإجراء بحث شامل وتفصيلى لسجلاتنا ، لا يوجد حسابات أخرى للإيداعات أو القروض . فيما عدا المذكور أدناه .

(التوقيع المرخص به لدى العميل)　　　١٥ يناير ٢٠٠٣ (التاريخ)

الرئيس

(الموقع)

الإستثناءات و / أو التعليقات
لا يوجد

من فضلك رد هذا النموذج الى المحاسب الخاص بنا

منشأة المحاسبة　　　العنوان

* عادة تترك الأرصدة الباقية فارغة بشكل متعمد إذا لم تكن متاحة فى وقت إعداد النموذج تم الموافقة على هذا النموذج عام ١٩٩٠ من قبل كل من جمعية رجال البنوك الأمريكية ، المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، ومعهد الإدارة البنكية .

ولا يعـد البـنك مسئولاً عن إجراء بحث فى الدفاتر الخاصة به للتعرف على الارصدة البنكية الخاصة بالقروض بأكثر من القدر المذكور فى النموذج المقدم من العميل الذى يقوم بمراجعة القوائم المالية من قبل مكتب المراجعة . وتـلزم الجمـلة المدرجة بالنموذج قرب نهايته البنوك بإبلاغ مكتب المحاسبة القـانونى بأية قروض لم يتم إدراجها بالمصادقة عندما يتوافر للبنك علم بها ، ويتمثل الهدف من تلك المسئولية المحدودة فى مطالبة المراجع بأن يقنع نفسه فيما يتعلق بهدف الإكتمال للأرصدة البنكية التى لم يتم تسجيلها والقروض التى تم الحصول عليها من البنك بطريق أخر .

وبعد أن يتم إستلام مصادقة البنك يجب تتبع المراجع الرصيد فى حساب البـنك الذى تم مصادقته بواسطة البنك الى القيمة المدرجة فى تسوية حساب البنك .

٢– إستلام كشف البنك الفاصل Receipt of Ct off Bank Statement

يمثل ذلك الكشف الفاصل كشفا للبنك يعد فى فترة محددة ، ويحتوى على ما يرتبط بالفترة من شيكات ملغاة وإيصالات إيداع مزدوجة وباقى المستندات الأخـرى الـتى يـتم إدراجها فى كشوف البنك ، ويتم إرساله مباشرة بالبريد بواسطة البنك الى مكتب المحاسبة القانونى .

ويتمثل الغرض من ذلك الكشف فى التحقق من العناصر التى تم تسويتها فى تسوية حساب البنك فى نهاية العام لدى العميل من خلال أدلة الإثبات التى يـتعذر الحصـول عـليها لدى العميل ، ولذلك يطلب المراجع من العميل أن يخـاطب البنك ليرسل للمراجع كشفا فى عضوية فترة تتراوح ما بين ٧ الى ١٠ أيام تالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى .

وقــد يستخدم المراجع كشف حساب البنك بالفترة التالية كدليل اثبات فى حالة عدم إستلام الكشف الفاصل مباشرة من البنك وذلك بغرض إختبار ما اذا كان العاملين لدى العميل قد قاموا بإغفال أو إضافة أو تعديل أى من المستندات المصاحبة للكشف ، ولذلك فهو يمثل إختبار لإرتكاب التحريفات المتعمدة .

٣- إختبارات تسوية حساب البنك Tests of the Bank Reconciliation

يتمــثل الهــدف من تلك الإختبارات فى التحقق مما إذا كان رصيد البنك المسجل لدى العميل يتساوى مع نفس قيمة النقدية الفعلية للبنك عدا الإيداعات المرسلة الى البنك ، والشيكات التى لم يتم صرفها وباقى عناصر التسوية .

وعــند إختبار التسوية يوفر كشف البنك الفاصل معلومات يتم من خلالها تنفيذ الإختبارات ، وعادة ما يوجد عدد من الإجراءات الرئيسية هى :-

١- التحقق من الدقة الحسابية لتسوية حساب البنك لدى العميل .

٢- تتبع الرصيد فى الكشف الفترى أو مصادقة البنك الى الرصيد الخاص بالبنك فى تسوية حساب البنك ، ولا يمكن إتمام التسوية حتى يتساوى الإتفاق.

٣- تتبع الشيكات المدرجة فى كشف البنك الفاصل الى قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك والى يومية المدفوعات النقدية .

٤- فحــص كافة الشيكات المؤثرة المدرجة فى قائمة الشيكات التى لم يتم صرفها والتى وردت بالكشف الفترى كشيكات لم يتم صرفها من قبل البنك.

٥- تتــبع الإيداعات المرسلة للبنك الى كشف البنك للفترة التالية ، ويجب تتبع كافة المتحصلات النقدية التى لم يتم إيداعها بالبنك فى نهاية العام الى كشف البنك الفترى للتأكد من أنه تم إيداعها بعد بداية العام الجديد بوقت قليل .

٦- المحاســبة عن كافة عناصر التسوية الأخرى فى كشف البنك وتسوية حســاب البــنك ، وتشمل تلك العناصر مقابل خدمات البنك ، أخطاء وتصــحيحات البنك ، والإشعارات غير المسجلة عن العمليات المالية المتعلقة بالجانب المدين أو الدائن لحساب البنك عن طريق البنك .

٩/٦ إجراءات المراجعة الموجهة لإكتشاف الغش

Fraud-Oriented Procedures

من الضرورى أن يقوم المراجعون بتوسيع إجراءات المراجعة على نحو متكرر والذين يقومون بتنفيذها فى نهاية العام بهدف إجراء إختبار مكثف لمدى إمكانية إحتمال وجود غش وبالذات فى حالة وجود قصور فى نظم الرقابة الداخلية. حيــث يقــع على المراجعين مسئولية بذل جهد مناسب لإكتشاف الغش عندما يوجد سبب يدفعهم للإعتقاد بوجوده . وهناك عدة إجراءات لإكتشاف الغش هى :-

١- توسيع إختبارات تسوية حساب البنك .

٢- إيجاد دليل إثبات للنقدية .

٣- إختبارات التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك .

١- توسيع إختبارات تسوية حساب البنك

Extended Tests of the Bank Reconciliation

عــندما يعــتقد المــراجع أن تسوية حساب البنك فى أخر العام يوجد بها تحريف متعمد ، يكون من الملائم أن يتم توسيع إختبارات تسوية حساب البنك فى أخــر العام . ويتمثل الغرض من توسيع ذلك الإختبار فى التحقق مما إذا كانت العمليات المالية المتضمنة فى دفاتر اليومية بالشهر الأخير قد تم إدراجها أو إســتبعادها من تسوية حساب البنك بشكل صحيح بالإضافة الى التحقق من مدى إدراج كافة العناصر بتسوية حساب البنك على نحو صحيح .

وبافتراض أن هناك مواطن ضعف رئيسية فى نظام الرقابة الداخلية وأن السنة المالية تنتهى فى ٣١ ديسمبر ، فإن المدخل الشائع يتمثل فى بدء تسوية البنك في شهر نوفمبر ومقارنة كافة عناصر التسوية مع الشيكات الملغاة وباقى المستندات الأخرى في كشف البنك لشهر ديسمبر . بالإضافة لذلك يجب مقارنة كافة الشيكات الملغاة الباقية وإيصالات الإيداع في كشف البنك لشهر ديسمبر مع دفاتر يومية المتحصلات والمدفوعات النقدية لشهر ديسمبر ، ويجب إدراج كافة العناصر التى لم يتم صرفها فى تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر وفى دفاتر اليومية لشهر ديسمبر الخاصة بالمدفوعات والمتحصلات النقدية فى تسوية حساب البنك لدى العميل فى ٣١ ديسمبر ، وبالمثل يجب أن تتمثل كافة عناصر التسوية فى تسوية حساب البنك فى ٣١ ديسمبر فى العناصر التى يتم صرفها وإضافتها من قبل البنك بعد والمدرجة فى تسوية حساب البنك لشهر نوفمبر ودفاتر اليومية لشهر ديسمبر .

وبالإضافة الى تلك الإختبارات يتعين على المراجع أن ينفذ إجراءات بالفترة التى تلى نهاية العام عن طريق إستخدام كشف البنك الفترى .

٢- التحقق من أدلة النقدية Proof of Cash

أحياناً يقوم المراجع بالتحقق من النقدية عندما توجد مواطن ضعف رئيسية فى الرقابة الداخلية على النقدية ، حيث يشمل التحقق من النقدية على ما يلى :

١- تسوية الرصيد فى كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام فى بداية فترة التحقق من النقدية .

٢- تسوية المتحصلات النقدية التى تم إيداعها مع يومية المتحصلات النقدية لفترة محدودة .

٣- تسوية الشيكات الملغاة التى تم صرفها من البنك مع يومية المدفوعات النقدية لفترة محدودة .

٤- تسوية الرصيد فى كشف البنك مع رصيد الأستاذ العام فى نهاية فترة التحقق من النقدية .

ويشـار الى تلك الصيغة للتحقق من النقدية بنموذج التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة **Four - Column Proof of Cash** ، حيث يتم إستخدام عمود لكـل نوع من المعلومات السابقة ، ويمكن التوصل الى التحقق من النقدية فى كـل فـترة من الشهور أو أكثر ، وإجمالى العام أو الشهر الأخير من العام . يوضـح الشكل رقم (٩/٧) كيفية التحقق من النقدية ذو الأعمدة الأربعة لفترة من الشهور ، حيث يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كان :-

١- أن كافة المتحصلات النقدية المسجلة قد تم إيداعها .

٢- أن كافة الإيداعات فى البنك قد تم تسجيلها فى الدفاتر المحاسبية .

٣- أن كافة المدفوعات النقدية المسجلة قد تم سدادها بواسطة البنك .

٤- أن كافة القيم التى تم سدادها من قبل البنك قد تم تسجيلها .

وعـندما يقـوم المراجع بإجراءات التحقق من النقدية فانه يدمج كل من الإختبارات الأساسية للعمليات المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة معاً .

ويعـد التحقق من النقدية أسلوباً ممتازاً لمقارنة المتحصلات والمدفوعات النقدية المسجلة فى حساب البنك وفى تسوية حساب البنك ، ومع ذلك يجب أن يعـلم المراجع أن التحقق من المدفوعات النقدية لا يعد أسلوباً فعالاً لإكتشاف القيم المسجلة على نحو غير ملائم ، والشيكات التى تنطوى على غش أو أية تحـريفات أخـرى ، وبالمثل قد يكون التحقق من المتحصلات النقدية أسلوباً مفيداً فى كشف سرقة المتحصلات النقدية أو للتعرف على مدى وجود تسجيل للقيم النقدية وإيداعها على نحو غير ملائم .

الشكل رقم (٩/٧)

التحقق الفترى من النقدية

شركة ....

التحقق الفترى من النقدية	**جدول :**	**التاريخ**
٢٠٠٢/١٢/٣١	**أعد بواسطة : أحمد أمين**	**٢٠٠٢/٨/١٥**
	صدق عليه بواسطة : محمد إبراهيم	**٢٠٠٢/٨/٢٠**

الحساب .... : الحساب العام

	٢٠٠٢/٥/٣١	المتحصلات	المدفوعات	٢٠٠٢/٦/٣٠
الرصيد فى البنك (١)	١٢١٧٨٢,١٢	٦٢٧٨٩٥,٢	٦٣١١١١,٩٦	١١٨٥٦٥,٣٦
الإيداعات المرسلة للبنك :				
٦/٣١ (٢)				
٧/٣٠ (٢)	٢١٧٢٠	(٢١٧٢٠)		
		١٦٥٩٢,٣٦		١٦٥٩٢,٣٦
الشيكات التى لم يتم صرفها :				
٦/٣١ (٣)				
٧/٣٠ (٣)	٣٦٣٩٦,٥		(٣٦٣٩٦,٥)	
			١٤٨٠٠,١	(١٤٨٠٠,١)
- الشيكات التى لا رصيد لها : (٤)		(٤٥٦٠)	(٤٥٦٠)	
يسمح بأثر المدفوعات النقدية المسجلة كعنصر دائن فى يومية المتحصلات النقدية		٨٥٠٠	٨٥٠٠	
	١٠٧١٠٥,٦٢	٦٢٦٧٠٧,٥٦	٦١٣٤٥٥,٥٦	١٢٠٣٥٧,٦٢
الرصيد بالدفاتر ، قبل التعديل	١٠٧١٠٥,٦٢	٦٢٦٧٠٧,٥٦	٦١٤٩٥٧,٠٤	١١٨٨٥٦,١٤
إشعارات البنك المدينة (٥)			١٢٠	(١٢٠)
شيكات الأجور التى تم تسجيلها خطأ فى يومية المدفوعات العامة (٦)			١٦٢١,٤٨	١٦٢١,٤٨
الرصيد بالدفاتر ، بعد التعديل	١٠٧١٠٥,٦٢	٦٢٦٧٠٧,٥٦	٦١٣٤٥٥,٥٦	١٢٠٣٥٧,٦٢

(١) فى تاريخ ٢٠٠٢/٦/٣٠ بكشف البنك .

(٢) يوجد أدناه قائمة مفصلة ، يتم التتبع الى كشوف البنك التالية .

(٣) توجد أدناه قائمة بالشيكات التى لم يتم صرفها ، يتم فحص الشيكات الملغاة .

(٤) يوجد أدناه قائمة مفصلة ، تم إيداع كافة مبالغ الشيكات التى لا رصيد لها وصرفت فى ٢٠٠٢/٧/١٥.

(٥) إيجار خزائن الأمان ، التتبع الى التسجيل عن طريق قيد اليومية ، ثم طلب قائمة بمحتويات خزائن الأمان .

(٦) التتبع لقيد اليومية الذى تم فيه تصحيح الخطأ .

٣- إختبارات التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك Tests of Kiting

أحيانا ما يقوم المختلسون **Embezzlers** بتغطية إختلاس النقدية عن طريق إتــباع سياسة التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك ، وهى تتمثل فى تحويل الأمــوال من بنك الى أخر مع تسجيل العمليات المالية على نحو غير ملائم ، وعند إقتراب تاريخ إعداد قائمة المركز المالى يتم سحب شيك على أحد البنوك وإيداعه مباشرة فى حساب بنك أخر كرصيد دائن قبل نهاية الفترة المحاسبية ، وحتى يمكن القيام بذلك التحويل يتبع المختلس الحذر للتأكد من أن الشيك قد تم إيداعــه فى تاريخ مناظر بشكل كافى حتى لا يقوم البنك الأول بصرفه إلا مع إنــتهاء الفترة المالية ، فإذا لم يتم تسجيل التحويل البنكى إلا بعد تاريخ إعداد القوائم المالية ، يتم تحويل قيمة التحويل كأصل لدى البنكين .

ويتمثل المدخل المفيد فى إكتشاف التلاعب فى أرصدة الحسابات بالبنوك وأيضا إكتشاف الأخطاء غير المتعمدة فى تسجيل التحويلات البنكية فى إعداد قائمة بكافة التحويلات البنكية التى تمت فى الأيام القليلة السابقة والتالية لتاريخ إعــداد القوائــم المالية ، وفى تتبع كل عملية تحويل الى السجلات المحاسبية للــتعرف عــلى مــدى تسجيلها على نحو ملائم . يوضح الشكل رقم (٩/٨) نموذجا على جدول التحويل البنكى .

وهناك عدة أمور يجب مراجعتها فى ذلك الجدول هى :-

١- التحقق من دقة المعلومات فى جدول التحويل البنكى .

٢- يجب تسجيل التحويلات فى البنك المحول منه والبنك المحول اليه .

٣- يجــب أن يقــع تاريخ تسجيل المدفوعات والمتحصلات الخاصة بكل عملية تحويل داخل نفس السنة المالية .

٤- يجب أن يتم إدراج أو إستبعاد المدفوعات المذكورة في جدول التحويل البنكي في أو من تسويات حسابات البنوك في نهاية العام كشيكات لم يتم صرفها بشكل صحيح .

٥- يجب أن يتم إدراج أو إستبعاد المتحصلات المذكورة في الجدول في أو من تسويات حسابات البنوك في نهاية العام كإيداعات مرسلة للبنك.

ورغماً عن أن إختبارات المراجعة الخاصة بالتحويلات البنكية تتعلق عادة بالغش ، فإنه يتم عادة تنفيذها في عمليات المراجعة التي يوجد بها تحويلات بنكية كثيرة بغض النظر عن هيكل الرقابة الداخلية ، فعندما توجد تحويلات عديدة داخل الشركة سيكون من الصعب التأكد من أنه قد تم معالجة كل منها بشكل صحيح ما لم يتم إعداد جدول للتحويلات التي حدثت قرب نهاية العام مع تتبع كل عملية تحويل الى السجلات المحاسبية وكشوف البنك .

٩/٧ تصميم وتنفيذ إختبارات مراجعة النقدية النثرية

Designing and Performing Audit Tests for Petty Cash

يعتبر حساب النقدية النثرية متفرداً لأنه يوجد بإستمرار قيمة نقدية لاتتسم بالأهمية النسبية ، ويتم التحقق من ذلك الحساب عادة لإحتمال وقوع إختلاس به ولتوقع العميل بأن يتم فحصه من خلال المراجعة حتى مع عدم الأهمية النسبية للقيمة النقدية به .

وفيما يلي أساليب الرقابة الداخلية على النقدية النثرية وإختبارات المراجعة على النقدية النثرية .

شكل رقم (٨/٩)

ورقة العمل للتمويل البنكى

شركة ....

جدول التحويلات البنكية

٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

		التاريخ
جدول :		
أعد بواسطة :	....	٢٠٠٣/١/١٠
صدق عليه بواسطة :	....	٢٠٠٣/١/١٥

رقم		المدفوعات			المتحصلات		
الشيك (١)	البنك (٢)	القيمة (٣)	تاريخ التسجيل فى الدفاتر (٤)	تاريخ السداد بواسطة البنك (٥)	البنك (٦)	تاريخ التسجيل فى الدفاتر (٧)	تاريخ الإستلام لدى البنك (٨)
		٢٠٠٠٠ √	٢٠٠٢/١٢/٢٦ ⊗	٢٠٠٢/١٢/٢٩ □		٢٠٠٢/١٢/٢٩ ☑	٢٠٠٢/١٢/٢٩ □ Ø
		١٥٠٠٠ √	٢٠٠٢/١٢/٢٨ √̸	٢٠٠٣/١/٣ □		٢٠٠٢/١٢/٣٠ ☑	٢٠٠٢/١٢/٣١ □ Ø
		١٠٠٠٠ √	٢٠٠٢/١٢/٣١ √̸	٢٠٠٣/١/٥ □		٢٠٠٢/١٢/٣١ ☑	٢٠٠٣/١/٢ □ (د)
		٢١٠٠٠ √	٢٠٠٣/١/٣ ⊗	٢٠٠٣/١/٦ □		٢٠٠٣/١/٥ ☑	٢٠٠٣/١/٥ □ Ø

√ التتبع الى يومية المدفوعات النقدية .

☑ التتبع الى يومية المتحصلات النقدية .

√̸ تم إدراج الشيك فى تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه .

⊗ لم يتم إدراج الشيك فى تسوية حساب البنك كشيك لم يتم صرفه .

(د) تم إدراج المتحصل على أنه ودائع مرسلة الى البنك .

□ التتبع الى كشف البنك .

Ø لم يتم إدراج المتحصل على أنه ودائع مرسلة الى البنك .

أ- الرقابة الداخلية على النقدية النثرية Controls of Petty Cash

تتمثل أهم أنواع الرقابة الداخلية على النقدية النثرية فى الأتى: (١) إستخدام صندوق للسلفة Imprest Fund يعهد به فرد واحد ليكون مسئولا عنه، (٢) لايجب أن تدمج صناديق النقدية النثرية مع المتحصلات الأخرى ، (٣) يجب أن يتم فصل الصندوق عن كافة الانشطة الاخرى ، (٤) كما يجب أيضا أن توجد حدود على قيمة أية مدفوعات من النقدية النثرية على القيمة الإجمالية للصندوق، (٥) يجب أن يتم تحديد نوع الإنفاق الذى يمكن القيام به من خلال العمليات المالية للنقدية النثرية بشكل واضح فى سياسة الشركة .

وعندما يتم الإنفاق من النقدية النثرية تتطلب أساليب الرقابة الداخلية المناسبة ما يلى :-

- وجود موافقة من أحد أعضاء مجلس الإدارة المسئولين على نموذج سابق التوقيع للنقدية النثرية .
- يجب أن يتساوى إجمالى النقدية الفعلية والشيكات بالصندوق ، بالإضافة الى نماذج النقدية النثرية التى لم يتم إستعاضتها مرة أخرى والتى تمثل مدفوعات فعلية مع القيمة الإجمالية لصندوق النقدية النثرية المدرجة بالأستاذ العام .
- يجب أن يتم إجراء جرد مفاجئ دوريا والقيام بمطابقة مفاجئة لصندوق النقدية النثرية من قبل المراجع الداخلى أو أى عضو من أعضاء مجلس الإدارة المسئولين .

وعندما يتجه رصيد النقدية النثرية الى الإنخفاض يجب أن يتم كتابة شيك للمسئول عن النقدية النثرية ويدرج ضمن حساب النقدية العام لإستعاضة

النقدية النثرية ، ويجب أن تتساوى قيمة الشيك مع المستندات سابقة الترقيم التى يتم تقديمها كأدلة على حدوث التقنيات الفعلية .

ب- إختبارات مراجعة النقدية النثرية Audit Tests for Petty Cash

عند التحقق من النقدية النثرية يجب أن يركز المراجع على إختبارات الرقابة على العمليات النقدية النثرية بدلاً من رصيد أخر المدة لذلك الحساب ، وحتى إذا كانت القيمة النقدية فى صندوق النقدية النثرية تتسم بالإنخفاض ، فإنه يوجد إحتمال لحدوث عملية مالية غير ملائمة إذا كان يتم الإستعاضة بالصندوق على نحو متكرر .

ويتمثل الجانب الأهم عند إختيار النقدية النثرية فى قيام المراجع بتحديد إجراءات العميل الخاصة بالتعامل مع الصندوق عن طريق المناقشة مع المسئول عن الصندوق عن أساليب الرقابة الداخلية وفحص المستندات لعدد محدد من العمليات المالية ، ويجب التعرف على أوجه القصور بنظم الرقابة ، ويتم ذلك عادة عن طريق إستخدام كل من خريطة التدفق النقدى وقائمة إستقصاء الرقابة الداخلية حتى يمكن التوثيق فى عمليات المراجعة التالية .

وتتوقف كل من إختبارات الراقبة والإختبارات الأساسية للعمليات على عدد وحجم مرات إستعاضة النقدية النثرية وتقدير المراجع لمخاطر الرقابة ، ويتمثل الإجراء المتعارف عليه عند إختيار المراجع للنقدية النثرية فى الآتى :

- جرد رصيد النقدية النثرية .
- تنفيذ الإختبارات التفصيلية على عملية مالية أو إثنين من عمليات الإستعاضة .
- جمع مستندات النقدية النثرية المؤيدة لقيم الإستعاضة .

- المحاسبة عن تسلسل مستندات النقدية النثرية .
- فحـــص التوثيق المرفق للتعرف على منطقيته ، والذى قد يشتمل على شرائط تسجيل النقدية والفواتير والإيصالات .
- يجـــب أن يـــتم إجراء جرد فى نهاية العام إذا ما كان رصيدها يتسم بالأهمية النسبية .
- يجب فحص النفقات التى لم يتم إستعاضتها كجزء من الجرد لتحديد ما إذا كانت قيمة المصروفات غير المسجلة تتسم بالأهمية النسبية .

٩/٨ طبيعة مراجعة الإستثمارات فى الأوراق المالية

The Nature Auditing of Investments in Securities

غالـــباً مـــا تقوم منشآت الأعمال بالإستثمار فى أوراق مالية فى منشآت أخـــرى . (تعـــرف الورقة المالية بأنها حصة أو مساهمة فى ملكية أو منشأة مصـــدرها أو تعهـــد من جانب مصدرها) قد تتضمن مثل تلك الإستثمارات أوراق حقوق الملكية على سبيل المثال الأسهم العادية والأسهم الممتازة ، أو قد تتضـــمن إســـتثمارات فى أوراق القـــروض عـــلى سبيل المثال أوراق الدفع والسندات ، وقد تكون إستثمارات مختلطة على سبيل المثال السندات والأسهم القابلة للتحويل . وهناك جدل دائم حول المحاسبة عن الإستثمارات فى أوراق الديـــون وحقـــوق المـــلكية وما إذا كان يجب التقرير عنها على أساس قيمتها العادلـــة . حيث تضم المشاكل المحاسبية قضايا القياس والإعتراف والإفصاح عن تلك الإستثمارات .

تتأثر المحاسبة عن تلك الأدوات بعوامل على سبيل المثال النسبة المئوية لحـــق الإســـتثمار فى المنشأة الأخرى ، درجة التأثير التى يتم ممارستها على

المنشأة ، تبويب الإستثمار كأصل متداول أو غير متداول بالإضافة الى العديد من العوامل الأخرى ، على سبيل المثال فان قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١١٥) بعنوان المحاسبة عن إستثمارات معينة فى أوراق القروض وحقوق الملكية **Accounting for Certain Investment in Debt and Equity Securities** . توفر إرشاد تفصيلى عن كيفية المحاسبة عن الإستثمارات فى أوراق مالية تتعلق بالقروض أو حقوق الملكية .

ولا تختلف دراسة المراجع للإستثمارات عن أى حساب أخر بالقوائم المالية . حيث يجب أن يتأكد المراجع من أن القيم الموضحة فى الميزانية والخاصة بالأنواع العديدة للإستثمارات لم يتم تحريفها جوهرياً ، ويتضمن ذلك الإعتراف الصحيح بدخل الفائدة والتوزيعات والتغيرات فى القيمة التى يجب ان يتم تضمينها فى القوائم المالية .

يتباين مدخل المراجع عند مراجعة الإستثمارات إعتماداً على حجم الإستثمار وقيمة نشاط الإستثمار ، فبالنسبة لأى منشأة لديها محفظة إستثمار ضخمة **Large Investment Portfolio** من المحتمل أن يتبع إستراتيجية إعتماد **Reliance Strategy** من خلالها يتم تقييم إجراء الرقابة الداخلية رسمياً وفى ضوئها يتم أداء إختبارات للإلتزام بنظم الرقابة من أجل تقييم مخاطر الرقابة عند أقل من الحد الأقصى ، ومع ذلك ففى الغالبية العظمى من المنشأة لتحقيق مزيد من الكفاءة فى عملية المراجعة يقوم المراجع بإتباع إستراتيجية التحقق الأساسية وأداء المراجعة التفصيلية للإستثمارات فى الأوراق المالية عند نهاية العام .

٩/٩ إختبارات الرقابة الداخلية للإستثمارات

Controls Tests for Investments

يهتم المراجع بالتركيز على الأنواع العامة لإجراءات الرقابة الداخلية على الاســتثمارات بهدف تدنيه إحتمال وجود تحريف بها ، وحتى عندما يتم إتباع إســتراتيجية تحقــق أساسية فإن المراجع يجب أن يفهم بشكل معقول الرقابة الداخلية على الإستثمارات من أجل توقع أنواع التحريفات التى يمكن أن تحدث وتخطيــط إختــبارات الــتحقق الأساسية ، وتعتبر الأهداف الرئيسية للرقابة الداخــلية الــتى تهــم المــراجع هى الشرعية والترخيص والإكتمال والتقييم والتــبويب والفصــل الملائم للواجبات ذات أهمية فى التأكد من صحة وملكية الإستثمارات .

وفيمــا يلى بعض من نظم الرقابة الداخلية الأكثر شيوعاً والتى يجب أن تكون موجودة لكل من أهداف الرقابة الداخلية على الإستثمارات .

١- الشرعية والترخيص Validity and Authorization

يجــب أن تضمن نظم الرقابة الداخلية أن شراء أو بيع أى إستثمار قد تم إبرامه بشكل صحيح عن طريق أفراد مرخص لهم بذلك .

<u>أولاً</u> : يجــب أن يكون لدى العميل مستندات كافية للتحقق من أن عملية شراء أو بيع الورقة المالية قد تم إبرامها والموافقة عليها على نحو صحيح . يتيح وجود التوثيق الكافى للمراجع أن يحدد شرعية العملية .

<u>ثانياً</u> : أن تخصيص الموارد على أنشطة الإستثمار يجب أن يتم الموافقة عليها عــن طريق مجلس الإدارة أو مسئول تنفيذى يفوض له تلك السلطة . يجب أن يكون لدى المنشأة المرتبطة بأنشطة إستثمار متكررة إجراءات

رقابـــة داخـــلية عامة ومحددة . يجب أن يحدد مجلس الإدارة سياسات تـــوجيه وإرشـــاد أنشطة الإستثمار فى حين قد يتم تفويض إجراءات محـــددة لعملية شراء وبيع الأوراق المالية الى مسئول تنفيذى فردى أو لجنة للإستثمار أو مستشار إستثمار خارجى ، فإذا كان لدى العميل نظم رقابـــة داخـــلية صحيحة لإبرام والترخيص بعمليات الأوراق المالية ، يكـــون من السهل بصفة عامة للمراجع أن يتحقق من عمليات الأوراق المالية عند نهاية الفترة .

٢- الإكتمال Completeness

يجب أن يحتفظ العميل بنظم رقابة داخلية كافية للتأكد من أن كافة عمليات الأوراق الماليـــة تم تسجيلها . يتمثل أحد إجراءات الرقابة للتعامل مع عمليات تفصيلية للوراق المالية فى الإحتفاظ بدفتر أستاذ للأوراق المالية يقوم بتسجيل كافـــة الأوراق المالية المملوكة عن طريق العميل . يجب أن يتم مطابقة دفتر الأســـتاذ الفـــرعى ذلـــك مع حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام بشكل دورى منتظم، كما يجب أن يقوم أحد الأفراد المسئولين عن أنشطة الإستثمار بفحص الأوراق الماليـــة الممـــلوكة بشكل دورى للتأكد من أن كافة توزيعات الأرباح والفوائد قد تم إستلامها وإدراجها بسجلات المنشأة .

٣- التقييم والتبويب Valuation and Classification

ترتـــبط بعض من المشاكل الهامة للتقييم والتبويب بالإستثمار فى الأوراق الماليـــة ، وقـــد إهـــتم إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (١١٥) بالمحاسبة والـــتقرير عـــن الإستثمارات فى أسهم الملكية التى لها قيم عادلة قابلة للتحديد

بسهولة وعن كافة الاستثمارات فى الأوراق المالية للقروض . يتطلب المعيار أن تلك الإستثمارات يتم تبويبها والمحاسبة عنها فى ثلاثة مجموعات هى :-

١- إستثمارات فى أوراق ديـــون **Debt Securities** تقتنى حتى تاريـــخ الإســـتحقاق وهى إستثمارات تحتفظ بها المنشأة حتى تاريخ إستحقاقها **Held-to- Maturity Securities** ويتم التقرير عن تلك الإستثمـــارات عند تكلفة مستهلكة أو مستنفذة **Amortized Cost** .

٢- إستثمارات فى أوراق قروض وحقوق ملكية يتم شرائها والإحتفاظ بها بصـــفة أساســية لأغـــراض بيعهـــا فى وقـــت قريب ، ويتم تبويبها كإستثمارات بغرض المتاجرة **Trading Securities** ويتم التقرير عنها عند القيمة العادلة **Fair Value** ويعترف بالمكاسب أو الخسائر غير المحققة ضمن الدخل .

٣- إســـتثمارات فى أوراق ديـــون أو حقوق ملكية لا يتم تبويبها إما فى إســـتثمارات تقتـــنى حـــتى تاريخ الإستحقاق أو إستثمارات بغرض المتاجرة ، حيث تبوب كإستثمارات متاحة للبيع **Available-for- Sale Securities** وحيث يتم التقرير عنها عند القيمة العادلـــة **Fair Value** ويعترف بمكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة ولكن تدرج كجزء مستقل ضمن حقوق الملكية .

يوضـــح الجـــدول رقـــم (٩/٩) أنواع المجموعة الثلاثة من الإستثمارات لأغراض المحاسبة والتقرير المالى .

جدول رقم (٩/٩)

أنواع الإستثمارات وتقييمها ومعالجة مكاسبها أو خسائرها طبقا لإيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (١١٥)

المجموعة	أساس التقويم	مكاسب أو خسائر الحيازة	آثار أخرى على الدخل
١- استثمارات تقتنى للاستحقاق .	التكلفة مستهلكة.	لا يعترف بها .	- الفوائد عند إكتسابها . - مكاسب وخسائر من البيع.
٢- إستثمارات بغرض المتاجرة .	القيمة العادلة .	يعترف بها ضمن الدخل .	- الفوائد عند إكتسابها . - مكاسب وخسائر من البيع.
٣- إستثمارات متاحة للبيع .	القيمة العادلة .	يعترف بها ولكن تدرج كجزء ضمن حقوق الملكية .	- الفوائد عند إكتسابها . - مكاسب وخسائر من البيع.

يجب أن تؤكد نظم الرقابة الداخلية للعميل على أن الأوراق المالية قد تم تبويبها بشكل صحيح وأن الأسعار الملائمة إستخدمت فى تقييم الإستثمارات فى القوائم المالية .

أحد القضايا الأخيرة المرتبطة بمخاطر الرقابة على الإستثمارات تتمثل فى أن العميل يجب أن يكون لديه إجراءات كافية لحفظ تلك الأوراق لحمايتها من السرقة ، وعندما يتم الإحتفاظ بالأوراق عن طريق العميل فإنها يجب أن يتم تخزينها بشكل آمن إما فى خزينة أو فى صندوق ودائع ، ويجب أن توفر الإجراءات الخاصة بالفحص الدورى عن طريق فرد مستقل عن مسئوليات الحفظ والمحاسبة عن الأوراق المالية . فإذا كان المسئول عن حفظ تلك الأوراق مثل السمسار يحتفظ بالأوراق المالية فإن العميل يحتاج الى وضع إجراءات للترخيص بتحويل الأوراق المالية ، وقد يستلزم أحد الأساليب ترخيص مزدوج عن طريق مسئول إدارى ملائم .

ويتعين أن يكون لدى المنشآت الكبيرة التى ترتبط بعدد كبير من أنشطة الإستثمار إجراءات كافية للفصل بين الواجبات ، يتضمن الجدول رقم (٩/١٠) بعض من الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات للإستثمار بالإضافة الى أمثلة عن الأخطاء أو الغش المحتمل الذى يمكن أن ينتج من التضارب فى تلك الواجبات.

جدول رقم (٩/١٠)

الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات والأخطاء أو الغش المحتمل

الفصل بين الواجبات	الأخطاء أو الغش المحتمل
١- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة خلق الأوراق المالية ووظيفة الموافقة عليها .	١- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن كل من خلق والموافقة على عمليات الأوراق المالية يمكن أن يتم عمل عمليات مصطنعة و قد يتم سرقة الأوراق المالية .
٢- يجب أن يتم الفصل بين وظيفة متابعة التقييم عن وظيفة الحصول أو إقتناء الأوراق المالية .	٢- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن كل من شراء ومتابعة تقييم الأوراق المالية يمكن أن يتم تسجيل قيم الأوراق المالية على نحو غير صحيح أو قد لا يتم التقرير عنها الى الإدارة .
٣- يجب أن يتم الفصل بين مسئولية الإحتفاظ بدفتر أستاذ الأوراق المالية عن ترحيل القيود فى الأستاذ العام .	٣- إذا ما كان هناك شخصاً واحداً مسئولاً عن كل من ترحيل القيود فى الأستاذ الفرعى والأستاذ العام فإن ذلك الفرد يمكنه أن يخفى أى إختلاس قد يتم إكتشافه عن طريق مطابقة دفاتر الأستاذ الفرعية مع حسابات المراقبة بالأستاذ العام .
٤- يجب أن يتم الفصل بين مسئولية حيازة الأوراق المالية عن تلك الخاصة بالمحاسبة عنها .	٤- إذا ما كان هناك فرد واحد يمكنه الوصول الى الأوراق المالية والى السجلات المحاسبية المؤيدة من ثم يمكن له إخفاء سرقة تلك الأوراق المالية .

٩/١٠ إختبارات التحقق الأساسية للإستثمارت

Substantive Tests of Investments

بوجـــه عـــام من الإجراءات الأكثر كفاءة أن يتم إتباع إستراتيجية تحقق أساسية لمراجعة الإستثمارات فى الأوراق المالية . وعندما يتم تحديد مخاطر الـــرقابة عند الحد الأقصى فإن المراجع يقوم بإجراء إختبارات تحقق أساسية مكـــثفة للتوصل الى مستوى مخاطر الإكتشاف المخططة . بالإضافة الى ذلك فإنـــه بســـبب طبيعة عمل المراجعة فإن إختبارات التحقق الأساسية للعمليات نادراً ما تستخدم كمصدر للحصول على دليل الإثبات .

ويمكن أن يتم إستخدام الإجراءات التحليلية التالية لإختبار المعقولية العامة للإستثمارات :-

١- مقارنـــة الأرصدة فى حسابات الإستثمار فى السنة الحالية مع أرصدة الســـنة الســـابقة بعد دراسة آثار الأنشطة التشغيلية والإستثمارية على النقدية والإستثمارات فى السنة الحالية .

٢- مقارنة الدخل من الفائدة والتوزيعات فى السنة الحالية مع الدخل الذى تم التقرير عنها فى السنوات السابقة ومع العائد المتوقع على الإستثمارات.

يقدم إيضاح معايير المراجعة رقم (٣٣٢) – مراجعة الإستثمارات إرشاداً بخصوص إجراءات المراجعة الأساسية الذى يمكن أن يؤديها المراجع عندما يجمـــع أدلـــة إثبات ترتبط بأهداف المراجعة المرتبطة بالإستثمارات . يلخص الجدول رقم (٩/١١) إختبارات أرصدة حساب الإستثمار لكل هدف مراجعة . تركـــز مناقشـــة إختـــبارات حساب الإستثمارات التالية على أهداف المراجعة الأكثر أهمية على النحو التالى :-

جدول رقم (٩/١١)

ملخص بأهداف المراجعة وإختبارات أرصدة حساب الإستثمارات

أهداف المراجعة	إختبارات أرصدة الحساب
١) الشرعية والصحة Validity	١) فحص الأوراق المالية إذا تم الإحتفاظ بها عن طريق العميل . ٢) أو الحصول على مصادقة من أمين الحفظ المستقل .
٢) الإكتمال Completeness	١) البحث عن عمليات شراء الأوراق المالية عن طريق فحص تلك العمليات التى تمت خلال أيام قليلة من نهاية العام . ٢) المصادقة على الأوراق المالية التى يتم الإحتفاظ بها عن طريق أمين حفظ مستقل . ٣) فحص وإختبار معلومات الأوراق المالية لتحديد إذا كان قد تم التقرير عن الفائدة والربح الموزع .
٣) الحد الفاصل Cut off	- يخص عمليات مشتريات ومبيعات الأوراق المالية التى تمت خلال الأيام القليلة قبل أو بعد نهاية السنة لتحديد ما إذا كانت تلك العمليات قد تم تضمينها فى الفترة الصحيحة .
٤) الملكية Ownership	- فحص إشعارات السمسار الخاصة بأحد عينات الأوراق المالية المشتراة أثناء السنة .
٥) الدقة Accuracy	- الحصول على قائمة بالإستثمارات مبوبة حسب نوعها (مقتناه حتى تاريخ الإستحقاق - مقتناه بغرض المتاجرة أو متاحة للبيع) ، حيث يتم أداء عملية الجمع بالقائمة ومطابقة الإجماليات مع سجل الأوراق المالية والأستاذ العام .
٦) التقييم Valuation	١) فحص فواتير السماسرة التى توضح أساس تكلفة الأوراق المالية المشتراه . ٢) تحديد أساس تقويم الإستثمارات عن طريق تتبع القيم حتى الأسعار المنشورة للإستثمارات فى الأوراق المالية . ٣) تحديد ما إذا كان هناك إنخفاض دائم فى قيمة أساس تكلفة أحد الأوراق المالية الفردية . ٤) فحص مبيعات الأوراق المالية للتأكد من الإعتراف الصحيح للمكاسب أو الخسائر المحققة .

٧) التبويب Classification	– فحص والإستفسار من الإدارة بشأن التبويب الصحيح للاستثمارات .
٨) الإفصاح Disclosure	١) تحديد ما إذا كانت كافة الإفصاحات المطلوبة طبقاً لإيضاح معايير المحاسبة رقم (١١٥) قد تم القيام بها لأوراق الديون أو حقوق الملكية . ٢) تحديد ما إذا كانت هناك أوراق مالية قد تم رهنها كضمانات عن طريق الإستفسار من الإدارة وفحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة وإتفاقيات القروض والمستندات الأخرى .

١- هدف الصحة والشرعية Validity Objective

تنص معايير المراجعة على أن المراجع يجب أن يؤدى أحد أو أكثر من إجراءات المراجعة التالية عند جمع أدلة إثبات بخصوص هدف الصحة والشرعية :-

- الفحص المادى .
- المصادقة مع مصدر الورقة .
- المصادقة مع أمناء الحفظ .
- مصادقة العمليات التى لم يتم تسويتها مع السمسار المتعامل .
- المصادقة مع الطرف المقابل .
- الإطلاع على المشاركة المنفذة أو الإتفاقيات المماثلة .

فإذا ما إحتفظ العميل بحيازة الأوراق المالية ، فإن المراجع عادة ما يقوم بفحص تلك الأوراق ، وأثناء الجرد المادى للأوراق المالية يجب على المراجع أن يلاحظ الإسم والمجموعة والوصف والرقم المسلسل وتاريخ الإستحقاق والتسجيل بإسم العميل ومعدلات الفائدة أو تواريخ دفع الأرباح الموزعة أو أى

معـــلومات أخرى ملائمة عن الأوراق المالية المختلفة . وعندما يتم الإحتفاظ بتــلك الأوراق عن طريق مصدرها أو أمين حفظ فإن المراجع يتعين عليه أن يجمع أدلة إثبات كافية وصالحة للتحقق من هدف الصحة والشرعية عن طريق المصـــادقة عـــلى وجود تلك الأوراق المالية . ويتطلب الأمر أن يتم مطابقة المعلومات المتضمنة فى المصادقة مع سجلات الإستثمار لدى العميل .

٢- هدف التقييم Valuation Objectives

عـــندما يتم شراء الأوراق المالية بصفة أصلية فإنه يتم تسجيلها عند تكلفة الشـــراء أو الحيـــازة ، ويمكن للمراجع أن يتحقق من سعر شراء الورقة عن طريق فحص فاتورة السمسار أو أى مستند مماثل . ويجب أن يتم تقييم أوراق الديـــون الـــتى يتم الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق عند تكلفة إستهلاكها ، ويجـــب أن يتحقق المراجع من أن سعر شراء ورقة الديون عند وقت الشراء ويجـــب أن يســـتخدم معدل الفائدة الفعال للإعتراف بدخل الفائدة والذى يمكن لـــلمراجع أن يقـــوم بإعادة حسابه ، ويعتبر الوصول الى القيمة العادلة لمعظم أوراق حقـــوق الملكية متاح الحصول عليه من تداول الأوراق المالية المسجلة بالبورصـــة أو من السوق خارج المقصورة . ويمكن للمراجع التحقق من تلك القيـــم عن طريق تتبعها الى مصادرها على سبيل المثال السماسرة أو الجرائد التى تهتم بشئون المال أو أى أدبيات مالية أخرى قابلة للإعتماد عليها .

يجب أن يحدد المراجع أيضاً إذا كان هناك أى هبوط دائم فى قيمة الورقة المالية الإستثمارية ، وقد قدمت معايير المراجعة إرشاداً عن تحديد ما إذا كان الهبوط فى القيمة أقل من التكلفة المستهلكة يعتبر هبوطاً غير مؤقت أم لا .

وفيما يلى العوامل التى تم تحديدها كمؤشر على هبوط قيمة الورقة بطريقة غير مؤقتة :-

١- أن القيمة العادلة أقل من التكلفة بشكل جوهرى .

٢- أن الهبوط فى القيمة العادلة يرجع بشكل واضح الى ظروف معاكسة محددة أثرت على أحد الإستثمارات المحددة .

٣- أن الهبوط فى القيمة العادلة يرجع بشكل واضح الى ظروف محددة على سبيل المثال الظروف فى أحد الصناعات أو فى أحد المناطق الجغرافية .

٤- أن الإدارة ليس لديها النية أو المقدرة على الإحتفاظ بالإستثمار فترة أطول كفاية لتسمح بأى إستعادة متوقعة فى القيمة العادلة .

٥- أن الهبوط فى القيمة العادلة موجوداً لفترة ممتدة .

٦- أن ورقة الديون قد تم تصنيفها بشكل متدنى عن طريق إحدى وكالات التصنيف .

٧- أن الحالة المالية لمصدر الورقة قد تدهورت .

٨- أن توزيعات الأرباح قد إنخفضت أو ألغيت أو أن مدفوعات الفائدة المحددة على أوراق الديون لم يتم سدادها .

فإذا ما تم تحديد أن قيمة الإستثمار قد إنخفضت بشكل دائم فإن الورقة يجب أن يتم تخفيضها ويتم تحديد قيمة دفترية جديدة . وأخيراً فإن المراجع يجب أن يقوم بفحص عملية بيع أى ورقة للتأكد من إستخدام القيم الصحيحة لتسجيل عملية البيع وأى مكاسب أو خسائر محققة .

٣- هدف التبويب Classification Objective

هـناك مسـألتين هامـتين عندما يقوم المراجع بفحص التبويب الصحيح للإستثمارات هى :-

١- يتطـلب أن يـتم تبويب الإستثمارات فى الأوراق المالية كأوراق تم الإحتفاظ بها حتى تاريخ إستحقاقها أو تم إقتنائها بغرض الإتجار فيها أو أوراق مـتاحة للبيع حيث أن كل من الميزانية وقائمة الدخل تتأثر بالتبويب غير الصحيح .

٢- يتطـلب تبويب القوائم المالية أن يتم التقرير عن كافة الأوراق المالية المـتداولة للبيع كأصول متداولة . بينما يجب أن يتم تبويب الأوراق الماليـة الـتى تقتنى حتى تاريخ إستحقاقها أو الأوراق المتاحة للبيع كأصـول مـتداولة أو غير متداولة تأسيساً على ما إذا كانت الإدارة تتوقع أن تحولها الى نقدية خلال فترة الإثنى عشر شهراً التالية . فإذا مـا توقـع أن الورقة سيتم تحويلها الى نقدية خلال السنة القادمة فإنه يتعين أن يتم تبويبها كأصول متداولة ، ولذلك يجب أن يقوم المراجع بالإستفسار من الإدارة بشأن خططها المرتبطة بالتصرف فى الأوراق المالية .

أيضـاً تقـدم معايير المراجعة إرشاداً للمراجعين عند تقييم كل من قصد الإدارة بخصوص الإستثمار ومقدرة المنشأة على الإحتفاظ بأوراق الديون التى تقتـنى حـتى تاريخ الإستحقاق . عند تقييم قصد الإدارة يتعين على المراجع دراسـة ما إذا كانت الأنشطة الإستثمارية تتفق أو تتعارض مع النية المذكورة لـلإدارة . ويـتعين على المراجع أن يفحص دليل الإثبات على سبيل المثال

الســـجلات المكـــتوبة والموافق عليها للإستراتيجيات الإستثمارية ، وسجلات الانشـــطة الإســـتثمارية والتعـــليمات الخاصة بمديرى محفظة الأوراق المالية ومحاضر اجتماعات مجلس المديرين أو لجنة الإستثمار . أما عند تقييم مقدرة الشـــركة عـــلى الإحتفاظ بأوراق الديون التى تقتنى حتى تاريخ الإستحقاق ، يـــتعين عـــلى المـــراجع أن يقوم بدراسة عديد من العوامل على سبيل المثال المركـــز المـــالى للمنشأة وإحتياجاتها لرأس المال العامل ، والنتائج التشغيلية وإتفاقيات الديون والضمانات فضلاً عن الإلتزامات التعاقدية الملائمة بالإضافة الى القوانيـــن واللوائح . يتعين على المراجع أيضاً أن يقوم بدراسة التوقعات والتنبؤات الخاصة بالعمليات التشغيلية والتدفقات النقدية عندما يتم دراسة قدرة المنشأة على ألإحتفاظ بأوراق الديون المقتناة حت ى تاريخ الإستحقاق .

٤ – هدف الإفصاح Disclosure Objective

تطـــلب ايضـــاح معايير المحاسبة رم (١١٥) ضرورة وجود إفصاحات محددة عن الأوراق المالية . على سبيل المثال بالنسبة للأوراق المالية المبوبة كـــأوراق متاحة للبيع يجب أن يتم عرض القيمة العادلة الإجمالية لها ومجمل المكاسب أو الخسائر غير المحققة عن تلك الأوراق المالية .

إن معظـــم المعلومات الضرورية لمثل تلك الإفصاحات يتم تطويرها فى الوقت الذى يتم خلاله إختبار أهداف المراجعة الأخرى . بالإضافة لذلك يتعين أن يـــتم الإفصـــاح عـــن قيمة أى أوراق مالية يتم رهنها كضمانات ، وتتمثل مصـــادر المـــراجع للحصـــول على تلك المعلومات فى الإستفسار والفحص لمحاضر مجلس الإدارة وإتفاقيات القروض بالإضافة الى أى مستندات أخرى.

الفصل العاشر

إستكمال عملية المراجعة

الفصل العاشر

إستكمال عملية المراجعة

Completing the Audit

الأهداف التعليمية Learning Objectives

١٠/١ فحص الإلتزامات المحتملة والإرتباطات .

١٠/٢ مراجعة التقديرات المحاسبية .

١٠/٣ الإستفسار من محامين العميل .

١٠/٤ فحص الأحداث اللاحقة .

١٠/٥ الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها والإفصاح عنها .

١٠/٦ فحص المعاملات للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها .

١٠/٧ إعتبارات الإستمرارية .

١٠/٨ الحصول على وجمع أدلة الإثبات النهائية .

١٠/٩ تقييم النتائج .

١٠/١٠ الإتصال بلجنة المراجعة والإدارة .

١٠/١١ مسئوليات ما بعد المراجعة (الإكتشاف اللاحق للحقائق) .

نشرات معايير المحاسبة والمراجعة الملائمة

Relevant Accounting and Auditing Pronouncements

- إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (٥) بعنوان المحاسبة عن الإلتزامات الطارئة أو المحتملة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣١٦) – دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٦) – أدلة الإثبات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٢٩) – الإجراءات التحليلية .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) – عملية المصادقات .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٠) – إقرارات العميل .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٣٧) – الإستفسار من محامى العميل بخصوص الدعاوى القضائية والشكاوى والتقديرات .
- إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٩) القسم رقم (٣٤١) – دراسة المراجعة لمقدرة المنشأة على الإستمرار فى النشاط .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٤٢) – مراجعة التقديرات المحاسبية.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٣٨٠) – الإتصالات بلجنة المراجعة .
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٥٣٠) – تاريخ تقرير المراجع الحيادى.
- إيضاح معايير المراجعة القسم رقم (٥٦٠) – الأحداث اللاحقة .

١٠/١ فحص الإلتزامات المحتملة والإرتباطات

Review for Contingent Liabilities and Commitments

١٠/١/١ الإلتزامات المحتملة Contingent Liabilities

تتمثل الإلتزامات المحتملة فى إلتزامات مستقبلية بقيمة غير محددة لطرف خارجى نتيجة أنشطة تم القيام بها فعلا . وبصفة عامة توجد ثلاثة شروط تتعلق بالإلتزامات المحتملة هى :-

١- وجود مدفوعات مستقبلية محتملة لطرف خارجى أو وجود تلف فى أصل أخر نتيجة لحالة فعلية .

٢- وجود عدم تأكد بشأن قيمة المدفوعات المستقبلية أو التلف .

٣- أن النتيجة سيتم التوصل اليها من خلال وقوع حدث (أو أحداث) مستقبلية .

ومن أمثلة تلك الإلتزامات المحتملة أو العرضية – التى تنطبق عليها الشروط الثلاثة – الدعاوى القضائية التى يتم رفعها ولم يتم الحكم فيها بعد .

وقد أوضح إيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (٥) ثلاثة مستويات لإحتمال الحدوث كما تم تحديد المعالجة الملائمة لكل إحتمال فى القوائم المالية، يلخص الجدول رقم (١٠/١) تلك المتطلبات .

يهتم المراجع بشكل خاص بأنواع معينة من تلك الإلتزامات المحتملة هى:

١- الدعاوى القضائية محل النزاع والتى لم يتم حسمها بعد والمتعلقة بإنتهاك براءة إختراع أو الإلتزامات بأية تصرفات أخرى .

٢- المقارنات المتعلقة بالضرائب على الدخل .

٣- عمليات الترخيص بالمنتج .

جدول رقم (١٠/١)

إحتمال الحدوث والمعالجة فى القوائم المالية

إحتمال وقوع الحدث	المعالجة فى القوائم المالية
إحتمال ضئيل (فرصة ضئيلة للحدوث) .	لا يعتبر الإفصاح أمراً ضرورياً .
إحتمال ممكن الى حد معقول .	يعتبر الإفصاح أمرا ضروريا فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .
إحتمال مرجح (محتمل الحدوث) .	١- يجب تعديل حسابات القوائم المالية إذا كان يمكن تقدير القيمة على نحو مناسب. ٢- لا يعتبر الإفصاح أمراً ضرورياً إذا لم يكن مناسباً تقدير القيمة .

٤- خصم أوراق القبض .

٥- ضمانات يتم تقديمها عن إلتزامات للآخرين .

٦- الرصيد غير المستخدم من خطابات الإئتمان التى لا تزال سارية .

وتعتبر الإدارة مسئولة عن تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة للإلتزامات المحتملة وليس المراجع . وتتمثل مسئولية المراجع فى تقييم تلك المعالجة المحاسبية للإلتزامات المحتملة فضلاً عن التعرف عن المدى الذى يكون عملياً على أية إلتزامات محتملة لم تقم الإدارة بتحديدها فعلاً .

وفيما يلى إجراءات المراجعة المتعارف عليها للإلتزامات المحتملة بالإضافة الى كيفية تقييم تلك الإلتزامات المعروفة .

أ - إجراءات المراجعة :

عموما يتم تحقق المراجع من الإلتزامات المحتملة كجزء متمم من الجوانب المختلفة فى المراجعة بدلاً من تخصيص نشاط مراجعة خاص لها

قرب نهاية عملية المراجعة . على سبيل المثال يمكن فحص المنازعات الخاصة بضريبة الدخل كجزء من تحليل مصروف ضريبة الدخل ، وفحص ملف المراسلات العامة بالإضافة الى فحص نماذج مصلحة الضرائب . وحتى اذا تم فحصها على نحو منفصل فمن المتعارف عليه أنها تتسم بأنها تقترب من التحقق والتحديد غير الدقيق . كما يتم تنفيذها قرب نهاية عملية المراجعة . حيث أن الهدف الأساسى منها يتمثل فى تحديد مدى وجود تلك الإلتزامات المشروطة ، وبمجرد إدراك المراجع لوجودها يتعين إستخدام الحكم المهنى له للتوصل الى قرار عن المعالجة الملائمة .

ويجب أن تقوم إدارة الشركة بالإفصاح الملائم عن الإلتزامات المحتملة ذات الأهمية النسبية فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن طريق وصف طبيعة تلك الإلتزامات بوضوح مع ذكر رأى المستشار القانونى أو الإدارة فى النتيجة المتوقعة .

يوضح شكل رقم (١٠/٢) نماذج عن الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة أو العرضية .

وتتمثل إجراءات المراجعة المتعارف عليها للبحث عن تلك الإلتزامات فيما يلى :-

١- الإستفسار من الإدارة عن إمكانية وجود إلتزامات محتملة غير مسجلة، وعادة ما يتطلب المراجع من الإدارة أن تقدم إقرار عن عدم وجود إلتزامات محتملة لم يتم الإفصاح عنها كجزء من خطاب التمثيل .

٢- فحص نماذج مصلحة الضرائب عن العام الحالى والعام السابق للتعرف على تسويات الضرائب على الدخل . حيث قد تشير تلك النماذج الى الجوانب والسنوات التى يوجد بها خلافات لم يتم تسويتها.

شكل رقم (٢/١٠)

نماذج الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة

أ – الشركة المصرية للأقمار الصناعية (نايل سات) ٢٠٠٢/٦/٣٠ :

الإلتزامات المحتملة :

بلغت قيمة خطابات الضمان الصادرة من بنك الشركة ولصالح الغير فى ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ مبلغ ٥١١٦٢٦ جنيه مصرى المعادل لمبلغ ١١٠٧٤٢ دولار أمريكى غير مدفوع عنها غطاء نقدى وبلغ الجزء المضمون منها بضمان الودائع لدى البنوك التى تتعامل معها الشركة فى ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ ما يعادل مبلغ ١٠٦٤١٣ دولار أمريكى .

ب– شركة موبينيل ٢٠٠٢/٦/٣٠ :

الإلتزامات المحتملة :

بلغت الإلتزامات المحتملة فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ مبلغ ١١٢٣٢٥٢٠ جنيه مصرى وهى تمثل الجزء غير المغطى من خطابات الضمان الصادرة لصالح الغير فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ ، هذا وتجدر الإشارة الى أن الشركة طرف فى عدد من الإجراءات القضائية المختلفة والتى نشأت نتيجة لممارسة الشركة لنشاطها وبناء على الإستشارات القانونية التى تحصل عليها الإدارة فمن رأى إدارة الشركة أن نتائج هذه القضايا منفردة أو مجتمعة لن تكون مؤثرة على نتائج أعمال الشركة .

جـ– شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة :

الإلتزامات المحتملة :

حصلت شركة اكس – كوم احدى الشركات التابعة لشركة تليسل على قرض بمبلغ ٢٤,٤ مليون يورو بما يعادل ٩٩,٣٧ مليون جنيه مصرى من فورتيس بنك وذلك بضمان شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة .

شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة ضامنة لشركة سيرياتل (سوريا) وذلك عن خطاب الضمان الصادر من البنك العربى – النمسا لصالح مؤسسة الإتصالات السورية بمبلغ ٨ مليون دولار أمريكى ويبلغ نصيب شركة أوراسكوم من ذلك الضمان مبلغ ٩ مليون دولار أمريكى .

د – شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة

الإلتزامات العرضية :

بلغت قيمة خطابات الضمان التى أصدرتها البنوك لحساب الشركة ولصالح الغير فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ مبلغ ٤٧٨٦٢٨٧٩٣ جنيه مصرى مسدد عنها غطاء نقدى بمبلغ ٤١٠١٤٣٧٦ جنيه .

بلغ الرصيد غير المغطى من الإعتمادات المستندية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ المعادل لمبلغ ٣٤١٦٦١٠١ جنيه مصرى .

أصدرت الشركة خطاب تعهد غير مشروط وغير قابل للإلغاء بسداد مبلغ ٢٩٤٢٠٧٠٠٠ جنيه مصرى لأحد البنوك بصفته وكيلاً عن مجموعة البنوك المقرضة للشركة المصرية للأسمنت "شركة تابعة" . ويسرى هذا التعهد حتى ٢٠٠٢/٨/١٥ ولحين الإنتهاء من إجراءات رهن المقومات المادية للخط الإنتاجى الثالث بمصنع الشركة التابعة المذكورة لصالح مجموعة البنوك المقرضة أو سداد القروض المستحقة لتلك البنوك .

٣- فحص محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العامة للمساهمين للـتعرف عـلى مدى وجود دعاوى قضائية أو أية التزامات عرضية أخرى .

٤- تحليل المصروفات القانونية للفترة محل المراجعة وفحص المطالبات الـواردة من المستشار القانونى للتعرف على الإلتزامات المحتملة من الدعاوى القضائية والتقديرات الضريبية التى لم يتم حسمها .

٥- الحصول على خطاب من المستشار القانونى للتعرف على الوضع فى الدعاوى القضائية التى لم يتم الفصل فيها .

٦- فحـص أوراق العمـل للـتعرف على أية معلومات تشير الى وجود الإلـتزامات . عـلى سبيل المثال قد تشير مصادقة البنك الى وجود أوراق قبض مخصومة أو ضمانات لقروض .

ب- تقييم الإلتزامات المحتملة المعروفة

Evaluation of Know Contingent Liabilities

يجـب أن يقوم المراجع بتقييم مدى جوهرية الإلتزامات المحتملة وطبيعة الإفصاح المطلوب بالقوائم المالية . وقد يكون الإلتزام المحتمل معروفاً بدرجة كافيـة فى بعض الحالات حتى يمكن إدراجه فى القوائم المالية كإلتزام فعلى ، إلا أنـه فى بعـض الحـالات قد لا يكون الإفصاح ضرورياً إذا كانت قيمة الإلتزام المحتمل ضئيلة أو لا تتسم بالأهمية النسبية .

١٠/١/٢ الإرتباطات Commitments

ترتـبط الـتعهدات والإرتباطات بالإلتزامات المحتملة بشكل وثيق ، على سـبيل المـثال الإرتباط بشراء المواد الخام أو تسهيلات الإستئجار عند سعر

محدد ، إتفاقات بيع السلع وفقا لسعر ثابت ، خطط العلاوات ، خطط المعاشات والمشاركة فى الربح ، إتفاقات الإمتياز .

وتتسم التعهدات والإرتباطات بخاصية هامة تتمثل فى الموافقة على إلتزام المنشـــأة بالـــتعامل وفـــق شروط ثابتة فى المستقبل بغض النظر عما يحدث للاربـــاح أو الإقتصاد بالدولة ككل ، وعادة ما يتم وصف كافة التعهدات معاً عـــلى نحو منفصل فى ملاحظة من الملاحظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو يتم دمجها فى ملاحظة الإلتزامات المحتملة .

وعادة ما يتم البحث عن الإرتباطات والتعهدات غير المعروفة كجزء من إجراءات المراجعة التى يتم تنفيذها فى كل جانب من جوانب المراجعة ، على سبيل المثال عند التحقق من العمليات المالية للمبيعات يجب أن يتنبه المراجع الى الـــتعهدات الخاصـــة بالمـــبيعات ، وبالمثل يمكن التعرف على التعهدات الخاصـــة بمشتريات المواد الخام أو المعدات كجزء من مراجعة كل من هذين الحســـابين ، يجب أن يدرك المراجع إمكانية وجود تعهدات عند إطلاعه على ملفات العقود والمراسلات .

يوضـــح الشـــكل رقم (١٠/٣) نماذج عن الإفصاح عن تلك الإرتباطات والتعهدات .

شكل رقم (١٠/٣)

نماذج الإفصاح عن الإرتباطات

أ – الشركة المصرية للأقمار الصناعية (نايل سات) :

الإرتباطات الرأسمالية :

بلغت قيمة الإرتباطات الرأسمالية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ مبلغ ٤٣٧٥٠٠٠ جنيه مصرى المعادل لمبلغ ٩٤٦٩٧٠ دولار امريكى والتى تمثل الجزء غير المسدد من حصة الشركة فى رأس مال كل من الشركة المصرية للإنترنت والبنية الرقمية والشركة الدولية لبث المعلومات .

ب– شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة :

الإرتباطات الرأسمالية :

تبلغ قيمة المساهمات فى استثمارات فى شركات تابعة وشقيقة واستثمارات مالية متاحة للبيع التى لم يطلب سدادها حتى تاريخ المركز المالى مبلغ ٢٦٣٦١٠٠ جنيه مصرى .

كما هو وارد تفصيلا فى الإيضاح رقم (٧) فان الشركة تلتزم بسداد مبلغ ٧ مليون دولار امريكى يمثل المتبقى من قيمة دفعات ايجار المقر الإدارى الجديد للشركة وذلك خلال عامى ٢٠٠٣ ، ٢٠٠٤ ، كما تلتزم الشركة بسداد مبلغ ١٠,٤ مليون دولار امريكى فى ٢٠٠٤/١٢/٣١ فى حالة ممارسة حق شراء المقر الإدارى المذكور .

جـ– شركة موبينيل :

الإرتباطات الرأسمالية :

بلغت الإرتباطات الرأسمالية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ مبلغ ٣٢٨١٢٢٦٢٤ جنيه مصرى وهى تمثل قيمة التعاقدات عن أصول ثابتة ولم يتم تنفيذها حتى تاريخ القوائم المالية (يقابلها مبلغ ٣٥٤٩٨١٢٠٣ جنيه مصرى فى ٢٠٠١/١٢/٣١) .

ء – الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامى :

الإرتباطات القائمة من نفقات رأسمالية :

تتمثل الإرتباطات القائمة من نفقات رأسمالية فى ٣٠ يونيه ٢٠٠٢ فى أرصدة الإعتمادات الخاصة بمشروع مجمع مبارك العالمى للإستوديوهات وذلك لسداد نفقات

الإستشـــارى والمـــبانى والأجهـــزة وقـــد بـــلغ رصـــيد تـــلك الإعـــتمادات مبلغا وقدره ٢٧٢٥٤٨٧٨٠ جنيه وبيانها كما يلى :-

البيـان	الرصيد (دولار أمريكى)	المعادل (جنيه مصرى)
الإستشارى	٤٢٦٤٢٧	١٩٦٧٩٦١
المبانى	٣٨٧٥٣٥٧٧	١٧٨٨٤٧٧٦٠
الأجهزة	١٩٨٧٧١٥٣	٩١٧٣٣٠٥٩
	٥٩٠٥٧١٥٧	٢٧٢٥٤٨٧٨٠

هـ- شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة :

الإرتباطات الرأسمالية :

طبقاً للاتفاقية المبرمة بين مساهمى شركة تليسل يوجد التزام على الشركة بالإكتتاب فى زيـــادة رأس مال شركة تليسل وتبلغ حصة الشركة فى تلك الزيادة مبلغ ٣٦.٨ مليون دولار أمريكى ، هذا ولم تقم الشركة بسداد حصتها فى تلك الزيادة .

تعـــاقدت الشـــركة وشركة أوراسكوم تيلكوم الجزائر (احدى الشركات التابعة) مع بعـــض الموردـــين لتوريد معدات لشبكة المحمول بالجزائر تبلغ قيمتها مبلغ ٥٠٠ مليون دولار أمـــريكى ، وقـــد التزمت كل من الشركة وشركة أوراسكوم تيلكوم الجزائر بموجب عقود مبرمة مع بعض البنوك بسداد قيمة هذه المعدات للموردين خلال ٥ سنوات .

١٠/٢ مراجعة التقديرات المحاسبية Auditing Accounting Estimates

١/٢/١٠ طبيعة التقديرات المحاسبية

إن معظم العمليات المالية والأحداث يمكن أن يتم اختبارها بسهولة عن طريق المراجع حيث أن مجتمع المراجعة يكون معروفاً على وجه اليقين ، ويكون هناك بصفة عامة أدلة إثبات مؤيدة كما أنه ليس هناك عدم تأكد بخصوص وجود أحد الأصول أو الإلتزامات أو أحد عناصر الدخل أو المصروف ، ومع ذلك يجب أن يقوم المراجعون أيضا بتطبيق إجراءات مراجعة على التقديرات المحاسبية والتى تعتبر عناصر أو بنود أو حسابات بالقوائم المالية يتم التوصل الى قيمتها بالتقريب عن طريق الإدارة من أجل الإفصاح عنها فى الفترة المحاسبية بشكل يشير الى جوهرها الإقتصادى . وغالباً ما تعتبر التقديرات المحاسبية ضرورية حيث أن تقييم بعض الحسابات أو قياس بعض الحسابات قد يحاط قيمتها بعد التأكد إعتماداً على نتائج الأحداث المستقبلية أو بسبب أن البيانات الخاصة بالأحداث الماضية لا يمكن أن يتم تجميعها على أساس زمنى أو على أساس التكلفة والفعالية ، وكأمثلة على التقديرات المحاسبية ما يلى :-

- إيراد الركاب فى خطوط الطيران .
- الشكاوى Warranty Claims .
- مخصصات حسابات المدينين المشكوك فى تحصيلها .
- المخزون الراكد والمتقادم .
- الإهلاك والإستنفاذ .

- ضرائب الدخل والضريبة العقارية المستحقة .
- تكاليف المعاش .
- النسبة المئوية لدخل الإتمام فى عقود المقاولات .
- الخسائر الشرطية أو العرضية .

وعلى الرغم من أن الإدارة تعتبر مسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية ، إلا أن المراجعين مسئولين فى ظل إيضاح معايير المراجعة رقم (٥٧) – التقديرات المحاسبية عن تقييم معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة .

١٠/٢/٢ تقييم التقديرات المحاسبية Evaluating Accounting Estimates

تعتبر التقديرات المحاسبية أكثر قابلية للتعرض للتحريف الجوهرى مقارنة بالبيانات الحقيقية ويرجع ذلك من جهة بسبب أنها تتضمن عدم تأكد ، كما أنها تخضع للحكم الشخصى الذاتى ، ومن جهة أخرى بسبب أن تعميم نظم الرقابة الداخلية الملائمة على تلك التقديرات أكثر صعوبة للإدارة مقارنة بنظم الرقابة الداخلية على البيانات الحقيقية . وتتمثل أهداف المراجع عند تقييم التقديرات المحاسبية فيما يلى :-

١- توفير تأكيد معقول على أن الإدارة قد قامت بتطوير كافة التقديرات الهامة .

٢- التأكد من أن التقديرات تعتبر معقولة وأنه قد تم عرضها فى القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها .

وسوف تتباين مخاطر التحريف الجوهرى للتقديرات المحاسبية إعتماداً على نظم الرقابة الداخلية المقررة عن طريق الإدارة ، وعلى تعقد وذاتية عملية التقدير ، وعلى مدى توافر وقابلية الإعتماد على أدلة الإثبات الملائمة

بالإضافة الى طبيعة وعدم التأكد من الإفتراضات التي قامت بوضعها الادارة.

وعند تقييم معقولية التقدير المحاسبي يجب على المراجع أن يحصل على فهم بكيفية قيام الإدارة بتطوير التقدير ، وبعد ذلك يقوم تأسيسا على فهمه بدراسة الاتي :-

- فحص وإختبار العملية المستخدمة عن طريق الإدارة .
- تطوير تقدير مستقل لأغراض المقارنة .
- فحص العمليات أو الأحداث التي وقعت بشكل لاحق لتاريخ الميزانية العمومية .

١٠/٢/٣ الخسائر الإحتمالية Loss Contingencies

تعتبر الخسائر الإحتمالية أحد التقديرات المحاسبية الموضحة سابقا ، وقد تم تعريفها تطبيقا لإيضاح معايير المحاسبة المالية رقم (٥) – المحاسبة عن الإلتزامات الشرطية **Contingencies** بأنها عبارة عن حالة أو موقف أو مجموعة من الظروف القائمة التي تتضمن عدم تأكد مرتبط بمكاسب أو خسائر محتملة (أو مشروطة) لأحد المنشآت ، والتي سوف يتم الحد منها كلية عند وقوع أو عدم وقوع أحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية ويعرف الإلتزام الذي يثبت إستحقاقه نتيجة لتلك الخسارة المشروطة بالإلتزام المحتمل **Contingent Liability** ، وعند إستكمال عملية المراجعة يهتم المراجعون على وجه الخصوص بوجود الإلتزامات المحتملة غير المسجلة حيث أن الفشل في الإعتراف في الخسارة المحتملة الجوهرية سوف يؤدي الى المغالاة في تحديد الدخل أو التدنيه في عرض الإلتزامات ويترتب على ذلك عرض قوائم مالية محرفة جوهريا .

وكنتيجة لذلك فإن أحد الإجراءات المؤداة عادة عند استكمال عملية المراجعة تتمثل فى فحص وجود إلتزامات عرضية محتملة . وكأمثلة على ذلك ما يلى :-

- دعاوى قضائية معلقة أو التهديد بها نتيجة إنتهاك براءة إختراع أو تعهدات خاصة بضمان المنتج أو عيوب الإنتاج .
- ضمانات عن إلتزامات طرف ثالث .
- أوراق قبض مخصومة أو حسابات مدينين تم توزيعها .
- إستقطاعات ضريبة داخل محل تنازع .

وعند وجود خسارة محتملة يمكن أن يتراوح إحتمال وقوع حدث أو أكثر فى المستقبل ليؤكد التحمل بالإلتزام من حالة الإحتمال المرجح **Probable** الى حالة الإحتمال البعيد **Renate** ، وقد إستخدم مجلس معايير المحاسبة المالية مصطلحات الإحتمال المرجح والإحتمال المعقول والإحتمال البعيد فى تحديد ثلاث مجالات داخل ذلك المدى على النحو التالى :-

- **الإحتمال المرجح Probable** .

ويعنى أنه يحتمل وقوع الحدث أو الأحداث فى المستقبل بصورة كبيرة .

- **الإحتمال المعقول Reasonable** .

ويعنى أن فرصة وقوع الحدث أو الأحداث فى المستقبل أكثر من مستبعدة ولكن أقل من محتملة بدرجة كبيرة .

- **الإحتمال البعيد Renate** .

ويعنى أن إحتمال وقوع الحدث أو الأحداث فى المستقبل ضئيل .

ويجب إثبات إستحقاق الخسارة المقدرة من الخسارة المشروطة عن طريق التحميل على المصروفات وإثبات حساب إلتزام فى حالة تحقق الشروط التالية فقط :-

- إتاحة معلومات قبل نشر القوائم المالية تشير الى أنه من المحتمل بصورة كبيرة أن تكون الشركه قد تحملت بالتزام معين فى تاريخ القوائم المالية .
- أن مقدار الخسارة يمكن تقديره بصورة معقولة .

حيث أنه لا يشترط معرفة الطرف المستحق أو تاريخ الإستحقاق بشكل دقيق لتسجيل قيمة الإلتزام ، ولكن ما يلزم معرفته فقط هو ما إذا كان من المحتمل بصورة كبيرة أن الشركة قد تحملت بهذا الإلتزام .

وتشير المعايير المحاسبية الي أن مقدار الإلتزام يمكن تحديده بصورة معقولة ، فإذا لم يمكن ذلك لا يجب تسجيله كالتزام .

٤/٢/١٠ الإفصاح عن الخسائر المشروطة Disclosure of Loss Contingencies

عادة ما يتم تسجيل الخسائر المشروطة والإلتزام المقابل لها إذا كانت هذه الخسارة محتملة وقابلة للتقدير ، ولكن إذا توفر للخسارة أحد هذين الشرطين فقط مع توافر إحتمال معقول على الأقل بتحمل الشركة لهذا الإلتزام فإنه يلزم الإفصاح عما يلى فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية :-

١- طبيعة الإلتزام المشروط .

٢- تقدير للخسارة المحتمل حدوثها أو لمدى هذه الخسارة أو ذكر عدم إمكانية وضع تقدير لها ، أما الإلتزامات المشروطة التى تتضمن مطالبات غير مؤكدة فإنه لا يلزم الإفصاح عنها إلا إذا :-

١- كان هناك احتمال مرجح بتأكيد هذه المطالبة .

٢- وجــود إحــتمال معقــول بأن نتيجة الفصل ستكون فى غير صالح المنشأة.

ومن أنواع الإلتزامات المشروطة الأخرى التى يلزم الإفصاح عنها رغم أن إحتمال الخسارة المتعلقة بها قد يكون بعيداً ما يلى :-

١- ضمان الشركة لقروض خاصة بأطراف أخرى .

٢- تعهدات البنوك التجارية مقابل خطابات الضمان السارية .

٣- ضــمانات إعــادة شــراء حسابات القبض (أو الأصل المقابل لها) المباعة .

ويجــب أن يتضــمن الإفصاح طبيعة مقدار هذا الضمان ، والمقدار الذى سيمكن تغطيته - إن وجد - من أطراف خارجية .

١٠/٢/٥ البحث عن الخسائر المشروطة Searching for Loss Contingencies

يتطــلب البحث عن الخسائر المشروطة أن يمارس المراجعون ليس فقط الحكــم الشخصى لهم ، ولكن أيضاً يستخدم بعض قدراتهم الإبداعية الخلاقة ، حيث أن وجود الإلتزامات المحتملة ليس ظاهراً دائماً ولا يمكن تحديده بسهولة. وكحــد أدنى عادة ما يؤدى المراجعون الإجراءات التالية للبحث عن الخسائر المشروطة غير المسجلة :-

١- الإستفســار من الإدارة بخصوص إحتمال وجود إلتزامات مشروطة غير مسجلة .

٢- قراءة محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين .

٣- قراءة العقود واتفاقيات القروض وعقود التأجير والمستندات المماثلة .

٤- فحص التقارير التى يتم إعدادها عن طريق السلطات الضريبية .

٥- تحليل المصروفات القانونية خلال السنة وفحص التوثيق المستندى من المحامين .

٦- فحص أوراق العمل للسنة الحالية والتى قد تشير الى وجود إلتزامات مشروطة محتملة .

أيضـا مـن الأهمية بمكان أن يكون المراجعون مسئولون عن الخسائر المشـروطة الـتى تحدث أو تكتشف بعد تاريخ الميزانية العمومية حيث أنها يمكن أن تكون أحداث لاحقة جوهرية .

١٠/٣ الإستفسار من محامين العميل Inquiry from Client's Attorneys

١٠/٣/١ طبيعة الإستفسار من محامى العميل وأهميته

عـادة مـا يحصل المراجع على خطاب من المحامين الذين يتعامل معهم العميـل ، ويعتـبر ذلـك إجراء رئيسى يستخدم فى تقييم الدعاوى القضائية المـرفوعة أو أى إدعـاءات ضد العميل ، ويعتمد المراجع على رأى وخبرة المستشـار القانونى للعميل فى تحديد النتائج المتوقعة لتلك الدعاوى القضائية الحالية والقيمة المحتملة للإلتزامات (بما فى ذلك تكاليف التقاضى) .

ويقـوم المـراجع أيضـا كجانب من الممارسة العام بتحليل المصروفات القانونيـة عـن السـنة بأكملها ، وأن يطلب من العميل إرسال خطاب نمطى للمحامى الذى تعاملت معه خلال العام الحالى أو السابق أو بشكل عرضى .

ويجـب أن يشمل الإستفسار النموذجى من خلال خطاب - معنون باسم العميل وموقع عليه منه الى محامى العميل على عديد من البيانات التالية :

١- بيـــان يـــتم اعـــداده عـــن طريق الإدارة يتضمن الدعاوى القضائية والادعـــاءات أو التقديرات التى تهدد الشركة وتتسم بالاهمية النسبية وكـــان للمحامى دوراً مؤثراً فيها ، وقد يقوم المحامى ذاته بإعداد تلك القائمة عن طريق طلب المراجع لذلك .

٢- بيان معد عن طريق الادارة يحتوى على الادعاءات والتقديرات غير المؤكـــدة والمحتملة والتى تتسم بالأهمية النسبية وكان للمحامى دوراً مؤثراً فيها .

٣- مطالبة المحامى بتوفير معلومات عن أو تعليقات تتعلق بالتقدم فى كل إدعـــاء أو تقديـــر مذكور بالقائمة ، والتصرف القانونى الذى يعتزم العميـــل القيـــام به ، وإحتمال وجود نتائج غير مرغوب فيها وتقدير القيمة أو مدى الخسارة المحتملة .

٤- المطالبة بتعريف أية أمور قانونية تم حسمها ولم تدرج بالقائمة أو أى أمـــور قانونية تهدد الشركة أو تقديم بيان يشير المحامى فيه بإكتمال قائمة العميل وشمولها .

٥- بيـــان يعد عن طريق العميل يتم فيه إبلاغ المحامى بأن عليه مسئولية إبـــلاغ الإدارة عـــندما توجـــد أمور قانونية يرى المحامى أنه يجب الإفصـــاح عنها بالقوائم المالية ، ويجب أن يتم فى خطاب الإستفسار أيضـــا مطالبة المحامى بالرد مباشرة الى المراجع الذى يدرك حدود مسئولية المحامى .

٦- مطالـــبة المحامى بتعريف ووصف طبيعة أى أسباب تتعلق بأية قيود على إستجابته للخطاب .

١٠/٣/٢ الإستجابة المحدودة أو عدم الإستجابة من محامى العميل لإستفسار المراجع

Limited or No responses from Client's Attorney

قـد يعـارض محامى العميل فى إمداد المراجعين لمعلومات محددة عن الدعـاوى القضـائية أو الإدعاءات أو التقديرات التى تتعرض لها الشركة فى ضوء إحتمال خضوعهم للمسئولية القانونية للإمداد بمعلومات غير صحيحة أو سرية ، وتقع طبيعة رفض المحامين لإمداد المراجعين بالمعلومات الكاملة عن الإلتزامات المحتملة فى نطاق مجموعتين هما :-

أ - رفض الإستجابة لطلبات المراجعين بسبب عدم توافر المعلومات عن الجوانب التى تشملها الإلتزامات المحتملة .

ب- رفـض الإفصـاح عن المعلومات التى يعتبرها المحامين معلومات سـرية (على سبيل المثال إدراك المحامى لقيام العميل بإنتهاك إتفاق لبراءة الإختراع مما قد يؤدى الى إلحاق خسارة بالعميل إذا علم أحد بذلك " إدعاء غير مؤكد ") .

وقـد يسبب إدراج المعلومات فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الى تعرض العميل الى دعاوى قضائية فعلية ومن ثم يمكن أن يلحق به الضرر .

وعـند رفض المحامى توفير معلومات تقع ضمن نطاق مسئوليته وتؤثر مباشرة على عدالة العرض بالقوائم المالية تظهر مشكلة كبيرة فى المراجعة ، حيـث إذا رفض المحامى إمداد المراجع بمعلومات عن دعاوى قضائية فعلية تتسـم بالأهميـة النسـبية (إدعاءات مؤكدة أو إدعاءات غير مؤكدة) يمكن لـلمراجع أن يعدل تقرير المراجعة بما يعكس عدم توافر أدلة إثبات متاحة ، وتتطـلب إيضـاحات معايير المراجعة أن يقوم المراجع بمطالبة إدارة العميل إعطاء تصريح له يفيد ضرورة توفير المعلومات الخاصة بالإلتزامات المحتملة،

وتشجيع المحامين أو المستشارين القانونيين على التعاون مع المراجع للحصول على تلك المعلومات .

١٠/٤ فحص الأحداث اللاحقة Review for Subsequent Events

١٠/٤/١ مسئولية المراجع عن فحص الأحداث اللاحقة

The Responsibility of Auditor

بصفة عامة يجب أن يقوم المراجع بفحص العمليات المالية والأحداث التى تقع بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى لتحديد مدى حدوث أمور قد تؤثر على عدالة العرض والإفصاح فى القوائم المالية للفترة الحالية . ويشار الى إجراءات المراجعة التى يتطلبها إيضاح معيار المراجعة رقم (١) للتحقق من تلك العمليات المالية والأحداث بإصطلاح فحص الأحداث اللاحقة أو فحص الأحداث التى تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية .

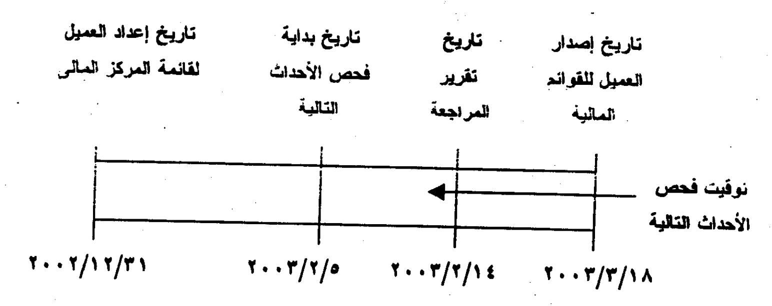
وعادة ما تكون مسئولية المراجع عن فحص تلك الأحداث اللاحقة محدودة بالفترة التى تبدأ من تاريخ إعداد قائمة المركز المالى وتنتهى بتاريخ إعداد المراجع لتقريره ، وحيث أن تاريخ إعداد التقرير يتوافق مع إستكمال فحص الأحداث التالية قرب نهاية عملية المراجعة ، يوضح الشكل رقم (١٠/٤) الفترة التى تغطيها عملية فحص الأحداث اللاحقة وتوقيت عملية الفحص .

١٠/٤/٢ طبيعة وأنواع الأحداث اللاحقة Types of Subsequent Events

هناك نوعان من الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى يجب أن يكونا محل إهتمام الإدارة والمراجع ، يتمثلان فى (أ) الأحداث التى يكون لها أثر مباشر على القوائم المالية وتتطلب إجراء تسويات ، (ب) والأحداث التى ليس لها علاقة بالقوائم المالية ويتعين الإفصاح عنها .

الشكل رقم (٤/١٠)

الفترة التى تغطيها عملية فحص الأحداث اللاحقة



المراجع مسئول عن فحص الأحداث التالية التى تقع بين ٢٠٠٢/١٢/٣١ و٢٠٠٣/٢/١٤ ، ولكنه ليس مسئولا عما يقع بعد تاريخ تقرير المراجعة . ويتم تنفيذ معظم إجراءات المراجعة التى تتعلق بالأحداث التالية تقريبا بين ٢٠٠٣/٢/٥ و٢٠٠٣/٢/١٤ .

أ – الأحداث التى لها أثر مباشر على القوائم المالية وتتطلب إجراء تسويات

Events the have a direct Effect on the Financial Statements and Require Adjustments

تتمثل تلك الأحداث بصفة أساسية فى الأحداث أو العمليات المالية التى توفر معلومات إضافية للإدارة لتحديد مدى عدالة العرض بأرصدة الحسابات فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى . كما توفر معلومات إضافية للمراجعين للتحقق من هذه الأرصدة . فعلى سبيل المثال إذا وجد المراجع أن هناك صعوبة فى تحديد التقييم الصحيح للمخزون بسبب التقادم ، سيشير بيع المخزون من المواد على أنه نفاية فى الفترة التالية الى القيمة الصحيحة للمخزون فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى .

وكأمثلة على تلك الأحداث التى تتم فى الفترة التالية :–

١- إعلان إفلاس عميل للشركة محل المراجعة وكان له رصيد مؤثر فى حساب المدينين ونتج عن ذلك إلحاق الضرر بالمركز المالى لهذا العميل .

٢- تسوية الدعاوى القضائية بقيمة مختلفة عن القيمة المسجلة بالدفاتر .

٣- التخلص من معدات لا يتم إستخدامها فى التشغيل بسعر يقل عن القيمة الدفترية الحالية .

٤- بيع الإستثمارات بسعر يقل عن سعر التكلفة المسجل .

وتتطلب تلك الأحداث أن يتم إجراء تسويات فى أرصدة الحسابات الخاصة بالقوائم المالية للسنة الحالية فى حالة إتسام قيمتها بالأهمية النسبية .

ويجب أن يتوخى المراجع الحذر عندما يتم إستخدام الأحداث اللاحقة فى تقييم القيم المدرجة بالقوائم المالية للتفرقة بين ما هو مدرج فعلاً بتلك القوائم وما يحدث بعد إنتهاء السنة المالية . ولا يتعين إدماج المعلومات المالية التالية مباشرة فى القوائم المالية إذا لم تحدث الحالات التى نتج عنها التغيير حتى نهاية العام المالى ، فعلى سبيل المثال لن يكون بيع النفاية فى الفترة التالية مناسباً لتقييم التقادم فى المخزون إذا حدث ذلك التقادم بعد إنتهاء السنة المالية.

ب- الأحداث التى ليس لها علاقة مباشرة بالقوائم المالية ولكن ينصح بالإفصاح عنها

Events that have no Direct Effect on the Financial Statements but for which Disclosure is Advisable

يوفر ذلك النوع من الأحداث اللاحقة أدلة عن الحالات التى لم تحدث فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى التى يتم التقرير عنه ولكن يكون له أثر جوهرى يتطلب الإفصاح عنه حتى ولو لم يتطلب حدوثها إجراء تعديلات .

وعـــادة يمكـــن الإفصـــاح عن تلك الأحداث على نحو ملائم عن طريق الإيضـــاحات المتممة للقوائم المالية ، ولكن فى بعض الحالات قد يكون لأحد تـــلك الأحداث أثر جوهرى بما يتطلب إلحاقا بالقوائم المالية التاريخية لإدراج الأثر الخاص بالحدث إذا وقع فى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى .

وفيمـــا يـــلى أمثلة للأحداث أو العمليات المالية التى تقع فى الفترة التالية ويتطلب الإفصاح عنها بدلاً من إجراء تعديلات فىالقوائم المالية .

١- إنخفـــاض القيمة السوقية للأسهم المملوكة كإستثمار مؤقت أو لإعادة بيعها .

٢- إصدار السندات أو أسهم لرأس المال .

٣- الإنخفاض فى القيمة السوقية للمخزون نتيجة وجود قيود حكومية تمنع بيع المزيد من المنتج .

٤- الخسارة فى المخزون نتيجة حريق مع عدم وجود التأمين اللازم .

١٠/٤/٣ إختبارات المراجعة

تنقسم إجراءات المراجعة الخاصة بفحص الأحداث اللاحقة الى مجموعتين هما :-

١- الإجراءات التى يتم أدائها على نحو متكامل مع التحقق من أرصدة الحسابات فى نهاية العام :-

وتتضـــمن تـــلك الإجراءات إختبارات الفاصل الزمنى والتقييم والتى يتم تـــنفيذها كجـــزء من الإختبارات التفصيلية للأرصدة ، فعلى سبيل المثال يتم إختبار العمليات المالية للمبيعات والمشتريات فى الفترة التالية لتحديد مدى دقة

الفاصل الزمنى ، وبالمثل يتم أيضا تنفيذ العديد من إختبارات التقييم التى تشمل الأحداث التالية كجزء من التحقق من أرصدة الحسابات وكمثال على ذلك اختبار إمكانية تحصيل المدينين عن طريق فحص النقدية المحصلة فى الفترة التالية ، كما يعد أيضا من الإجراءات المعتادة للمراجعة أن يتم مقارنة سعر شراء المخزون فى الفترة التالية مع التكلفة الدفترية لتحديد السعر الاقل من التكلفة أو سعر السوق .

٢- الإجراءات التى يتم تنفيذها خصيصاً لإكتشاف الأحداث أو العمليات المالية التى يجب تعريفها كأحداث تالية :-

يتم تنفيذ تلك الإختبارات للتوصل الى معلومات يتم دمجها فى أرصدة الحسابات بالسنة الحالية أو فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ، وتتضمن تلك الإختبارات ما يلى :-

١- الإستفسار من الإدارة Inquire of Management

يتم القيام بالإستفسار من إدارة العميل بهدف التعرف على الإلتزامات المحتملة والتعهدات ، ومدى وجود تغيرات ذات أهمية نسبية فى الأصول أو هيكل رأس المال ، والوضع الحالى للعناصر التى لم يتم حسمها تماماً فى تاريخ قائمة المركز المالى ، بالإضافة الى التعديلات غير العادية التى تتم فى تاريخ لاحق لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى .

٢- مراسلة المحامين Correspond with Attorney

عادة ما يتم القيام بالمراسلات مع المحامين كجزء من البحث عن الإلتزامات المحتملة ، وعند حصول المراجع على خطاب المحامى عليه أن يتذكر أنه مسئول عن إختبار الأحداث التالية حتى تاريخ تقرير المراجعة ، كما

يجب أن يكون خطاب المحامى مؤرخاً مع ارساله بالبريد فى التاريخ المتوقع للانتهاء من العمل الميدانى .

٣- فحص القوائم المالية التى يتم إعدادها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى

Review Internal Statements Prepared Subsequent to the Balance Sheet Date

يجب أن يركز الفحص على ما يلى :-

أ - التغيرات فى الأعمال فى ضوء نتائج الفترة من السنة محل المراجعة.

ب- التغيرات التى وقعت بعد نهاية العام المالى .

جـ- التغيرات الرئيسية فى بيئة العمل التى يمارس العميل نشاطه فيها .

ويجب مناقشة الإيضاحات مع الإدارة لتحديد ما إذا كان قد تم إعدادها وفقاً لنفس الأسس التى بناء عليها تم إعداد القوائم بالفترة الحالية ، ويجب الإستفسار عن التغيرات الرئيسية فى نتائج التشغيل .

٤- فحص السجلات التى يتم إعدادها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى

Review Records Prepared Subsequent to the Balance Sheet Date

يتعين فحص دفاتر اليومية والأستاذ لتحديد مدى وجود وطبيعة العمليات المالية الهامة التى ترتبط بالعام الحالى ، فإذا لم يتم الإحتفاظ بدفاتر يومية بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى يجب فحص المستندات المرتبطة بدفاتر اليومية.

٥- فحص المحاضر التى يتم إصدارها بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالى

Examine Minutes Issued Subsequent of the Balance Sheet Date

يجب فحص محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين فى الفترة التالية لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى للتعرف على الأحداث التالية الهامة المؤثرة فى القوائم المالية للفترة الحالية .

٦- الحصول على خطاب التمثيل **Obtain a Letter of Representation**

يقوم العميل بإعداد خطاب التمثيل ويوجهه الى المراجع لتوضيح ما يراه العميل بشأن الجوانب المختلفة المتعلقة بعملية المراجعة ، بما فى ذلك المناقشات التى تم إجرائها بشأن الأحداث التالية .

٧- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

يوضح الشكل رقم (١٠/٥) نماذج للإفصاح عن الأحداث اللاحقة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

شكل رقم (١٠/٥)

نماذج من الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامى :

<u>الأحداث اللاحقة :</u>

بتاريخ ١٧ أغسطس ٢٠٠٢ تم توقيع عقد بين كل من الشركة وقناة المحور على تحويل جزء من المديونية المستحقة للشركة طرف قناة المحور فى تاريخ توقيع العقد الى مساهمة فى رأس مال قناة المحور بمبلغ ٢,٥ مليون جنيه .

شركة أوراسكوم تيلكوم :

<u>الأحداث اللاحقة :</u>

حصلت الشركة على ترخيص تشغيل شبكة الهاتف المحمول من دولة تونس مقابل رسوم ترخيص قدرها ٤٥٤ مليون دولار أمريكى وقد تم فى ١١ مايو ٢٠٠٢ توقيع عقد الترخيص مع الحكومة التونسية .

نظراً لحدوث خلاف بين شركة أوراسكوم تيلكوم والشريك المحلى فى شركة سرياتل فقد صدر حكم مستعجل من محكمة البداية المدنية بسوريا بتاريخ ٦ ابريل ٢٠٠٢ بتعيين حارسين قضائيين لإدارة الشركة والتى تمتلك شركة أوراسكوم تيلكوم القابضة بها ٢٥% من رأس مالها .

١٠/٤/٤ التاريخ المزدوج Dual Dating

أحياناً يلاحظ المراجع وقوع أحداث تالية هامة بعد الإنتهاء من العمل الميداني وقبل إصدار تقرير المراجعة . ويتمثل مصدر تلك المعلومات فى إدارة العميل أو الصحافة ووسائل الإعلام . وفى مثل ذلك الموقف يتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (١) من المراجع أن يوسع إختبارات المراجعة للحدث التالى والذى تم إكتشافه لأول مرة للتأكد من أنه تم الإفصاح عنه بشكل صحيح ، وفى هذا الشأن يوجد خيارين لدى المراجع لتوسيع الإختبارات الخاصة بالأحداث التالية هما :-

أ – توسيع كافة الإختبارات لكافة الأحداث التالية حتى التاريخ الجديد وفى هذا الخيار يتم تغيير تاريخ تقرير المراجعة .

ب- تقييد فحص الأحداث التالية للجوانب المرتبطة بالحدث التالى الجديد. وفى ظل ذلك الموقف يتم تاريخ تقرير المراجع بتاريخ مزدوج .

١٠/٥ الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها والإفصاح عنها

Review and Disclose Financial Instruments and its Related Risks

تمثل الأدوات المالية أى عقود ينشأ عنها فى آن واحد أصول مالية لمنشأة والتزامات مالية أو أى حقوق من حقوق الملكية لمنشأة أخرى ، وتعرف الأصول المالية بأنها تلك الأصول التى تكون إما فى صورة نقدية أو حقوقاً تعاقدية سواء للحصول على نقدية أو أى أصل مالى أو لتبادل أدوات مالية مع منشأة أخرى أو أدوات حقوق ملكية فى منشآت أخرى ، كما تعرف أدوات حقوق الملكية بأنها عقود يثبت بموجبها حقوق فى باقى أصول منشأة معينة بعد خصم جميع إلتزاماتها ، كما تعرف الإلتزامات المالية بأنها تمثل تعاقداً

بشأن تسلم نقدية أو أصول مالية أخرى لمنشأة معينة أو مبادلة أدوات مالية مع منشأة أخرى بشروط من المتوقع ألا تكون فى صالح المنشأة .

تشـــمل الأدوات الماليـــة كـــل من الأدوات المالية التقليدية مثل المدينين والدائـــنين وأدوات حـــق الملكية كما تشمل أيضا الأدوات المشتقة عنها مثل حقوق الإختيار المالية والعقود الأجلة وعقود مبادلة أسعار الفائدة وعقود مبادلة العمـــلات ، حيث تنشئ تلك الأدوات المالية المشتقة حقوقاً وتعهدات يكون من أثارهـــا تحويل لواحد أو أكثر من المخاطر المالية المتأصلة فى الأداة المالية الأوليـــة بين الأطراف المعنية بها وهى بهذا الشكل لا تؤدى الى تحويل الأداة المالية الخاصة بها فى توقيت إبرام العقد أو عند إستحقاقه .

وجديـــر بالذكـــر فإن الأصول الملموسة مثل المخزون والأصول الثابتة والأصـــول المتأجرة تأجيراً تمويلياً وكذا الأصول غير الملموسة مثل براءات الإخـــتراع لا تمثل أصولاً مالية وذلك على إعتبار أن السيطرة على مثل تلك الأصول يخلق الفرصة لتوليد تدفق نقدى أو أصول أخرى ولكن لا ينشأ عنها حـــق حالى للحصول على نقدية أو أية أصول أخرى ، كما أن الأصول مثل المصـــروفات المدفوعة مقدماً والتى يترتب عليها منفعة إقتصادية مستقبلية لا يعتبر أصولاً مالية حيث ينشأ عنها حق إستلام سلع أو خدمات وليس حق تسلم نقديـــة أو أصـــل مـــالى أخر . وكذلك البنود الأخرى مثل الإيرادات المقدمة ومعظـــم الإلتزامات المتعلقة بالضمانات لا تعتبر التزامات مالية وذلك إعتبار أن الـــتدفق النقدى الخارج المحتمل للمنافع الإقتصادية المتعلقة بها يمثل سلع وخدمات وليس نقدية أو أصل مالى أخر ، كذلك لا تعتبر التزامات أو أصول ماليـــة تلك الإلتزامات أو الأصول غير التعاقدية بطبيعتها مثل الضرائب على الدخل التى تنشأ نتيجة متطلبات قانونية تفرضها الحكومة .

وقــد تناولت إيضاحات معايير المحاسبة معالجة الأدوات المالية التقليدية مـــثل السندات والأسهم وكذا الأدوات المالية المشتقة عنها مثل السندات القابلة للتحويل الى أسهم عادية وعقود حقوق الإختيار وعقود مبادلات معدلات الفائدة وعقــود صرف العملات الأجنبية ، حيث تعرضت الى مفاهيم الأدوات المالية والأصــول والإلــتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية . كما تعرضت أيضا لضــرورة تبويب الأدوات المالية أو مكوناتها سواء كانت أصول أو التزامات أو حقــوق مــلكية طــبقا لجوهر الإتفاق التعاقدى لها ، أو الخسائر المتعلقة بالأدوات المالية بقائمة الدخل .

وتعرضــت أيضــا إيضاحات المعايير الى ضرورة الإفصاح عن طبيعة الأدوات الماليــة المستخدمة والإشتراطات الخاصة بها والتى ربما تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية ، وكذا الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة بشأن الإعتراف أو عدم الإعتراف بالأدوات المالية وطرق قياسها .

كذلــك فقد أشارت إيضاحات معايير المحاسبة الى ضرورة الإفصاح عن مخاطر معدلات سعر الفائدة ومخاطر الإئتمان (عدم سداد الديون) بما فى ذلك مخاطــر التركيز فى توظيف الأموال ، كما يتطلب الأمر أيضاً الإفصاح عن القيمــة العادلــة للأصول والإلتزامات المالية وكذا قيمة الأصول والإلتزامات الماليــة المسجلة بأقل من قيمتها العادلة وأسباب ذلك وقيمة عقود تغطية سداد الإلتزامات المستقبلية .

كمــا يجــب الإفصاح عن كيفية إدارة مخاطر الأوراق المالية على النحو التالى :-

١- مخاطر السعر price Risks

وهى تنقسم الى ثلاثة أنواع من المخاطر هى :-

أ – مخاطر العملة وتتمثل فى مخاطر حدوث تقلبات فى قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات فى أسعار صرف العملات الاجنبية .

ب– مخاطر سعر الفائدة وتتمثل فى مخاطر حدوث تقلبات فى قيمة الأداة المالية نتيجة للتغيرات فى أسعار الفائدة بالسوق .

جـ– مخاطر السوق وتتمثل فى مخاطر حدوث تغير فى قيمة الأداة المالية نتيجة التغيرات التى تطرأ على أسعار السوق سواء كانت حدثت بسبب عوامل مرتبطة بورقة مالية بذاتها أو بمصدرها أو كانت عوامل تؤثر على كافة الأوراق المالية المتداولة .

٢– مخاطر الإئتمان Credit Risks

وتتمثل فى مخاطر عجز أحد أطراف الأداة المالية عن الوفاء بتعهداته مما يترتب عليه خسارة مالية للطرف الآخر .

٣– مخاطر السيولة Liquidity Risks

وهى يشار اليها أيضاً بمخاطر التمويل وتتمثل فى مخاطر الصعوبات التى تواجهها المنشأة فى توفير الأموال اللازمة لمواجهة الإرتباطات المتعلقة بالأدوات المالية ، وقد تنشأ تلك المخاطر بسبب عدم القدرة على سرعة بيع أصل مالى بسعر مقارب لقيمته العادلة .

٤– مخاطر التدفقات النقدية Cash Flows Risks

وهى تتمثل فى مخاطر حدوث التقلب فى مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالأداة المالية النقدية .

يبين الشكل رقم (١٠/٦) نماذج الإفصاح عن الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها التى ينبغى على المراجع أن يتم الإفصاح عنها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

شكل رقم (٦/١٠)

الإفصاح عن الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها

الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامى :

الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها :

(أ) القيمة العادلة للأدوات المالية :-

تتمثل الأدوات المالية فى أرصدة النقدية بالبنوك والعملاء وبعض المدينين والحسابات المدينة الأخرى وبعض الدائنين والحسابات الدائنة الأخرى والقروض طويلة الأجل والقيمة الدفترية لهذه الأدوات المالية تمثل تقديراً معقولا لقيمتها العادلة .

(ب) خطر الإئتمان :-

يتمثل خطر الإئتمان فى مقدرة العملاء الممنوح لهم الإئتمان على سداد المستحق عليهم ويعتبر هذا الخطر محدوداً للغاية نظراً لأن الشركة تتعامل مع عملاء ذوى ملائمة مالية جيدة .

(ج) خطر العملات الأجنبية :-

يتمثل خطر العملات الأجنبية فى التغيرات فى سعر الصرف والذى يؤثر على المدفوعات والمقبوضات بالعملات الأجنبية وكذلك تقييم الأصول والإلتزامات بالعملات الأجنبية ونظراً لأن معظم معاملات الشركة بالعملة المحلية فإن تقدير الخطر يعتبر منخفضاً .

(د) خطر سعر الفائدة :-

يعتبر خطر سعر الفائدة محدوداً نظراً لأن الشركة تعتمد على تمويل مشروعاتها من مصادر التمويل الذاتى .

شركة مصر للأسواق الحرة :

القيمة العادلة للأدوات المالية :

تتمثل الأدوات المالية فى الأصول والإلتزامات المالية وتتضمن الأصول المالية أرصدة النقدية بالبنوك والعملاء وبعض الحسابات المدينة كما تتضمن الإلتزامات المالية الموردين وبعض الدائنين والحسابات الدائنة .

طبقاً لأسس التقييم المتبعة فى تقييم أصول وإلتزامات الشركة والواردة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لا تختلف إختلافاً جوهرياً عن قيمتها الدفترية فى تاريخ الميزانية فيما عدا الأصول الثابتة فالقيمة العادلة لها تزيد على القيمة الدفترية بحوالى ٤٥ مليون جنيه وكذا رأس المال فهو مثبت بالقيمة الإسمية للسهم وليس بالقيمة السوقية .

إدارة المخاطر :-

أ - خطر الإئتمان : يتمثل خطر الإئتمان فى مقدرة العملاء الممنوح لهم الإئتمان على سداد المستحق عليهم ويعتبر خطر الإئتمان محدوداً نظراً لأن الشركة تتعامل مع قطاع محدود جدا من العملاء (تقسيط) ذوى السمعة الحسنة والمستعلم عنهم .

ب- خطر العملات الأجنبية : يتمثل خطر العملات الأجنبية فى التغيرات فى سعر الصرف والذى يؤثر على المدفوعات والمقبوضات بالعملات الأجنبية وكذلك تقييم الأصول والإلتزامات بالعملات الأجنبية .

شركة نايل سات :

القيمة العادلة للأدوات المالية :

تتمثل الأدوات المالية للشركة فى الأصول والإلتزامات المالية وتتضمن الأصول المالية أرصدة النقدية بالبنوك والصندوق والعملاء وبعض المدينون والحسابات المدينة كما تتضمن الإلتزامات المالية البنوك الدائنة وبعض الدائنون والحسابات الدائنة ودائنو شراء أصول ثابتة .

طبقاً لأسس التقييم المتبعة فى تقييم أصول وإلتزامات الشركة والواردة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية فإن القيمة العادلة للأدوات المالية لا تختلف إختلافاً جوهرياً عن قيمتها الدفترية فى تاريخ المركز المالى .

إدارة المخاطر :-

أ - خطر الإئتمان : يتمثل خطر الإئتمان فى مقدرة العملاء الممنوح لهم الإئتمان على سداد المستحق عليهم وتقوم الشركة بالتعامل مع عملاء ذوى ملاءة مالية وكذلك تقوم بدراسة موقف العملاء بصفة دورية وتكوين المخصصات اللازمة .

ب- خطر تقلبات سعر صرف العملات الأجنبية : نظراً لتعامل الشركة فى عدد من العملات الأخرى غير عملة القيد طبقاً لطبيعة نشاطها فان ذلك الأمر قد يعرضها لخطر التقلبات فى أسعار صرف العملات الأخرى هذا وتتضمن الأصول المالية للشركة عملات أخرى بما يعادل مبلغ ٢١٦٢٨٢ دولار أمريكى كما تتضمن الإلتزامات المالية للشركة عملات أخرى بما يعادل مبلغ ٥٢١٤٢٥ دولار أمريكى ويعتبر هذا الخطر محدود نسبياً .

ج- خطر الفائدة : يتمثل خطر الفائدة فى التغيرات فى أسعار الفائدة بما قد يؤثر على نتيجة الأعمال . ويعتبر هذا الخطر الى حد ما مرتفع نظراً لأن بعض القروض الممنوحة للشركة بسعر فائدة متغير .

شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة :

الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها :-

تتمثل الأدوات المالية للشركة فى الأصول المالية (النقدية . البنوك . الإستثمارات المالية ، وبعض حسابات المديـنين والأرصدة المدينة) ، وأيضاً الإلتزامات المالية (بنوك سحب على المكشوف ، التسهيلات الإئتمانية والسندات طويلة الأجل ، وبعض حسابات الموردين والمقاولين وأوراق الدفع وبعض حسابات الدائنين والأرصدة الدائنة) .

خطر الإئتمان :-

يتمثل خطر الإئتمان فى عدم قدرة العملاء الممنوح لهم الإئتمان على سداد المستحق عليهم ولـلحد مـن خطر الإئتمان تقوم الشركة بتوزيع منح الإئتمان على الجهات الحكومية والشركات الـتابعة والشـقيقة ، وكذلك توزيع الإئتمان الممنوح لشركات القطاع الخاص على عدد كبير من العملاء ذوى مراكز مالية قوية ومستقرة .

وفيما يلى تحليل لأرصدة العملاء طبقاً لتوزيع مخاطر الإئتمان :

	مليون جنيه مصرى
• جهات حكومية	١٤,٥
• شركات تابعة وشقيقة	٦٧,٧
• شركات قطاع خاص	١٧٢,٤
	٢٥٤,٦

القيمة العادلة :-

طبقاً لأسس التقييم المستخدمة فى تقييم أصول وإلتزامات الشركة فان القيمة العادلة للأدوات المالـيـة لا تختلف إختلافاً جوهرياً عن القيمة الدفترية فى تاريخ المركز المالى . وذلك فيما عدا الإستثمارات المالية المدرجة بالتكلفة .

خطر العملات الأجنبية :-

يتمـثل خطـر العملات الأجنبية فى التغيرات فى سعر الصرف والذى يؤثر على المدفوعات والمقبوضـات بالعملات الأجنبية وكذلك تقييم الأصول والإلتزامات بالعملات الأجنبية . وقد بلغت قيمة الإلتزامات بالعملات الأجنبية ٥٤٦,٩ مليون جنيه مصرى يسدد معظمها بالدولار الأمريكى . وتحـتفظ الشـركة بأصـول مالية بالعملات الأجنبية قيمتها ٧١٦,٣ مليون جنيه مصرى تتركز معظمها فى الدولار الأمريكى .

خطر سعر الفائدة :-

تعــتمد الشــركة في تمويــن جزء من رأس المال العامل وبعض الاصول طويلة الاجل على السندات طويلة الأجل والتسهيلات البنكية بأسعار ثابتة كما تقوم بربط ودائعها الثابتة لدى البنوك بأسعار فائدة ثابتة أيضاً وذلك لتلافى أثر التغيرات فى أسعار الفائدة عكسيا على نتائج الأعمال .

شركة موبينيل :

الأدوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها :-

تتمــثل الأدوات المالية للشركة فى الأصول المالية (ارصدة النقدية والبنوك وبعض أرصدة المديــنون والأرصــدة المديــنة) وكذا الإلتزامات المالية (قروض طويلة الأجل وبعض أرصدة الموردين وأوراق الدفع) .

القيمة العادلة :-

طــبقاً لأســس التقييم المستخدمة فى تقييم أصول وإلتزامات الشركة والواردة بالإيضاحات المــتممة للقوائم المالية فان القيمة العادلة للأدوات المالية لا تختلف إختلافاً جوهرياً عن القيمة الدفترية فى تاريخ المركز المالى .

خطر تقلبات سعر صرف العملات الأجنبية :-

تــتعرض الشركة لخطر التقلبات فى أسعار صرف العملات الأجنبية حيث تتضمن الإلتزامات الماليــة مبلغ ١٩٥٨٠٠٠٠٠ دولار أمريكى ويمثل باقى المستحق من قيمة القرض طويل الأجل الممنوح للشركة والذى يبلغ قدره ٢٢٠٠٠٠٠٠٠ دولار أمريكى بالإضافة الى التزامات أخرى بالعملة الأجنبية عن شراء أصول ثابتة وتقوم الشركة حاليا بدراسة إعادة هيكلة القروض بالعملة الأجنبية لتخفيض هذا الخطر بقدر الإمكان .

خطر الإئتمان :-

يتمثل فى قدرة العملاء على دفع ديونهم . وتقوم الشركة بإعداد تحليل بأعمار الديون حتى تتمكن من متابعة أى متأخرات ويتم فصل الخدمة فى بعض الأحيان عن بعض العملاء المتأخرين فى السداد .

١٠/٦ فحص معاملات الأطراف ذو العلاقة والإفصاح عنها
Review and Disclose Related Party's Transactions

تعتبر العلاقات بين الأطراف ذو العلاقة من الأشكال المألوفة فى النشاط التجارى حيث تقوم كثير من المنشآت تنفيذ جزء من أنشطتها من خلال منشأة تابعة أو من خلال أطراف مرتبطة بها بعلاقة ما ، وتعرف الأطراف ذو العلاقة بأنها تلك الأطراف التى يكون لها القدرة على السيطرة على المنشأة أو ممارسة تأثير فعال على إتخاذ قراراتها المالية أو التشغيلية سواء كان ذلك بطريق مباشر أو غير مباشر .

وقد حددت المعايير المحاسبية الأطراف التالية فقط بإعتبارها أطراف ذات علاقة :

١- المنشآت التى تخضع للرقابة والتوجيه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو تكون تحت إشراف مشترك مع المنشأة التى تعد القوائم المالية .
٢- الشركات القابضة والتابعة والشقيقة .
٣- الأفراد الذين يملكون مباشرة أو غير مباشرة حق التصويت فى المنشآت التى تعد القوائم المالية ويمكنهم ممارسة تأثير هام على المنشأة وكذا أفراد العائلة المقربين لأى شخص منهم .
٤- أعضاء الإدارة العليا للمنشأة الذين لهم السلطة ومسئولون عن تخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة التى تعد القوائم المالية بما فى ذلك المديرين وأعضاء مجلس الإدارة وأفراد عائلاتهم المقربين .
٥- المنشآت التى يمتلك فيها أى شخص من الوارد ذكرهم فيما سبق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة مؤثرة فى حق التصويت أو

تستطيع ممارسة تأثير هام على المنشأة بما فى ذلك المنشات المملوكة للمديرين أو كبار المساهمين فى المنشأة التى تعد القوائم المالية وكذا المنشأة التى يشترك فى إدارتها العليا عضو على علاقة بالمنشأة التى تعد القوائم المالية .

أما فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة فقد تم تعريفها بأنها تبادل الموارد أو الإلتزامات فيما بين الأطراف وذلك بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لذلك التبادل أم لا ، ويتعين أن يتم الإفصاح عن طبيعة العلاقات مع هذه الأطراف بالإضافة الى الإفصاح عن أنواع وعناصر تلك المعاملات والتى تتضمن عادة ما يلى :-

- إشارة الى حجم المعاملات سواء فى شكل قيمة أو نسبة ملائمة .
- مبالغ أو نسب ملائمة للبنود القائمة .
- سياسات التسعير المتعلقة بتسعير المعاملات التى تم مع أطراف ذوى العلاقة .

يوضح الشكل رقم (١٠/٧) نماذج للإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة .

وتتمثل إجراءات المراجع لفحص معاملات الأطراف ذات العلاقة فيما يلى :

١- عند فحص معاملات معينة للأطراف ذات العلاقة ، يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية ومناسبة عما إذا كان قد تم تسجيل هذه العمليات والإفصاح عنها بطريقة مناسبة .

٢- نظرا لطبيعة العلاقات المتبادلة بين الأطراف ذات العلاقة ، قد تكون أدلـــة الإثـــبات الخاصة بعمليات الأطراف ذات العلاقة محدودة ، مثلا وجـــود مخـــزون لدى الأطراف ذات العلاقة على سبيل الأمانة أو وجود تعـــليمات فى الشـــركة الام الى الشركة التابعة لتسجيل مصروف إتاوة ، وبســـبب الوجـــود المحدود لأدلة إثبات المراجع بخصوص تلك العمليات فإن المراجع سيقوم بمراعاة أداء إجراءات إضافية على سبيل المثال :-

- الحصول على تأكيد لشروط وقيمة العمليات مع الأطراف ذات العلاقة .
- فحص الأدلة الموجودة فى حوزة الطرف ذات العلاقة .
- تأكيد أو مناقشة المعلومات مع أشخاص لهم علاقة بالعملية مثل البنوك ، المحامين ، الضامنين أو الوكلاء .

٣- يجب ان يحصل المراجع على إقرار كتابى من الإدارة بخصوص :

أ - إكتمال المعلومات التى حصل عليها بخصوص تحديد الأطراف ذات العلاقة .

ب- مدى دقة الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة فى القوائم المالية .

٤- إذا لم يستطيع المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بشأن الأطراف المرتبطة والعمليات التى تتم معها أو يرى ان الإفصاح عن هذه القوائم المالية غير مناسب فيجب عليه أن يقوم بالتحفظ فى تقريره بصورة مناسبة .

شكل رقم (١٠/٧)

الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة

الشركة المصرية لمدينة الإنتاج الإعلامى :

المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة :-

تمـت خـلال الفترة العديد من المعاملات المالية بين الشركة والأطراف ذوى العلاقة وتتمثل أهم هذه التعاملات فيما يلى :-

الإســم	طبيعة العلاقة	نوع المعاملات	المبلغ جنيه مصرى
(أ) البنك الأهلى المصرى	مؤسس	حسابات جارية بالعملة الأجنبية (دائن)	٢٢٤٧٩
		ودائع لأجل بالعملة المحلية	٢٨٤١٩٧٨٦
		تأمين خطابات ضمان	٥٨٥٨٠٠
(ب) بنك القاهرة	مؤسس	حسابات جارية بالعملة المحلية (مدين)	١٠٤٧٦
		ودائـع لأجل بالعملة المحلية والأجنبية (مدينة)	٢٢٠١٣٠٠٦
		تأمين خطابات ضمان	٣٩٢٢٢٣
(ج) إتحاد الإذاعة والتليفزيون	مؤسس	قرض طويل الأجل	٥٧٤٣٥٩٠٠
		إيرادات إنتاج أعمال فنية	٢٨٧٦٢٥٣٧
		مصروفات إنتاج أعمال فنية	٢٢٠١٣١٩٤
		إيجار إستديوهات وتقديم خدمات فنية وهندسية	٧٦٤٦١٥٤
		إيجار محلات وهناجر	٥٢١٩٧٦
		القطاع الإقتصادى (إنتاج مشترك)	٨٧٧٧٨٤٣
(د) شركة القاهرة للصوتيات والمرئيات	شركة شقيقة	إيجار إستديوهات وتقديم خدمات فنية وهندسية	٣٩٦١٨٦

وقـد بـلغت أرصدة التعاملات مع قطاعات إتحاد الإذاعة والتليفزيون فى ٣٠ يونيه ٢٠٠٢ ما يلى :

	رصيد مدين	رصيد دائن
شركة صوت القاهرة للصوتيات والمرئيات	١٤٠٨١٣٤	--
القطاع الإقتصادى	١٥٣٩٩٣٩٠	--
القطاع الإقتصادى (إنتاج مشترك)	٨٧٧٧٨٤٣	--
قطاع الإنتاج	٦١٧٥٦٣	--
قطاع التليفزيون	٥٢٢١٥	--
قطاع القنوات المتخصصة	٨٧٦١١٩١	--
القطاع الفضائى	--	٥٥٣٣٣
قطاع الهندسة الإذاعية	٢٢٦٣٠٩٥	--
رئاسة الإتحاد	١١٠٠٦٣٢	--
	٣٨٣٨٠٠٦٣	٥٥٣٣٣

شركة نايل سات :

المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة :-

أ - إتحاد الإذاعة والتليفزيون :

يقـوم إتحـاد الإذاعة والتليفزيون والذى يساهم بنسبة ٤٠% فى رأس مال الشركة باسـتئجار عـدد ثـلاث قنوات قمرية من القمر الصناعى نايل سات ١٠١ بقيمة إجمالية ١٠٠٢٠٠٠٠ دولار أمريكى .

قـامت الشـركة بإبرام عقد مع إتحاد الإذاعة والتليفزيون لشراء أرض الشركة فى المدينة ٦ أكتوبر بقيمة إجمالية بمبلغ ٢١٨٩١٥٥٩ جنيه مصرى .

ب- البنك الأهلى المصرى :

تتمـثل المعاملات مع البنك الأهلى المصرى والمساهم بنسبة ٧,٥% فى رأس مال الشـركة فى ودائع وحسابات جارية بالعملة المحلية والأجنبية بلغت قيمتها فى ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ مبـلغ وقدره ٣٢٤١٧٦٤ دولار أمريكى . وكذلك قرض طويل الأجل بلغ رصيده فى ٣٠ يونيو ٢٠٠٢ مبلغ وقدره ١٠٧٦٧٧٨٩٥ دولار أمريكى .

شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة :

<u>المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة :-</u>

تحصـــل الشـــركة على بعض عملياتها وبعض الخامات ومواد البناء اللازمة لها من الشـــركات التابعة والشقيقة وبعض شركات مجموعة أوراسكوم ، كما تقوم باسناد بعض العمـــليات مـــن الـــباطن لهذه الشركات . وكذلك قامت الشركة بتقديم قروض بدون فوائد ودفعـــات تمويلية لبعض شركاتها التابعة ، كما تقوم الشركة بتقديم خدمات إدارية وفنية لبعض الشركات التابعة مقابل نسبة محددة من إيرادات تلك الشركات .

وفيمـــا يلى بيان بأهم هذه المعاملات وطبيعتها وحجمها خلال الفترة المالية . وقيمة أرصدة الحسابات المتعلقة بها فى تاريخ المركز المالى :-

	جنيه مصرى
معاملات خلال الفترة	
إيرادات عن أعمال مقاولات	١٣٨٩٣٣٥٢
تكاليف مقاولات	٩١١٤٨٦٩
ايرادات أخرى (مقابل خدمات ادارية وفنية)	٤٦٩٢٧٠٧
أرصدة مدينة ضمن الأصول بقائمة المركز المالى	
عملاء مقاولات – جارى	٦٧٦٨٩٢٤٦
عملاء مقاولات (تأمين محتجز)	١٢٦٠٢٠٩
عملاء آخرون	٧١٤٠١٣٧
المستحق من شركات تابعة وشقيقة (حسابات جارية وقروض)	٩٠٩٤١٣٩٠٨
مدينون وحسابات مدينة أخرى (موردون ومقاولون – دفعات مقدمة)	٤٥٨٤٢٢٧
مدينون وحسابات مدينة أخرى	٥٧٧١٣
إقراض لشركات تابعة	١١٥٢٤٣٤٨٤
أرصدة دائنة ضمن الإلتزامات بقائمة المركز المالى	
موردون ومقاولون	٤٨٧٢٦٨٣
المستحق لشركات تابعة وشقيقة	٣٧٣٨١٨١٩
دائنون وحسابات دائنة أخرى (تأمينات محتجزة – مقاولو الباطن)	٢٧١٠١٩٠
دائنون وحسابات دائنة أخرى (تأمينات للغير – موردين)	١٩٥٥٧٤

شركة موبينيل :

المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة :-

هـناك بعض المعاملات التى تمت خلال الفترة مع الأطراف ذوى العلاقة مثل شراء المعدات بالمحطات الأرضية وتوفير الخبرات الفنية للمساعدة فى تشغيل وصيانة الشبكة ، الأعمال الإنشائية للمحطات وأيضا توريد أجهزة الكمبيوتر للشركة وحملات دعائية .

ويمكن إيضاح إجمالى تلك المعاملات خلال الفترة المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ كما يلى :

البيـــان	العلاقة	طبيعة المعاملة	إجمالى المعاملات عن الفترة المالية المنتهية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ جنيه مصرى	٢٠٠١/٦/٣٠ جنيه مصرى
مجموعة أوراسكوم	مساهم	كافة المعاملات بعاليه	٧٩٤٣٠٦٥٠	٧٢٦٣٧٠٧٢
فرانس تليكوم	مساهم	مساعدات فنية	١٠٥١٤٢٦٧	١٢٠٦١٤٥
الأهرام	مساهم	حملة دعائية	٢٤١٣٣٢٤	٥٧٦٧٨٠٢
نايل سيتى للإستثمار	مساهم	إيجارات	٥٢١٧٧٤٠	١٩٠٠٠٠٠٠
موبينيل إنفست	شركة تابعة	تمويل	-	٢١٥٤٢٥٩٩

وقد بلغت الأرصدة للأطراف ذات العلاقة فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ ما يلى :-

البنـــد	طبيعة البند	٢٠٠٢/٦/٣٠ جنيه مصرى	٢٠٠١/٦/٣٠ جنيه مصرى
مجموعة أوراسكوم	دائنون	٢٠٤٩٧٦٠٤	٣٢٥٥٢٤٩٨
فرانس تليكوم	دائنون	٢٩٦١١٣٣٢	٣٣٧٥٩١٤٦
الأهرام	دائنون	٧٥٥٨٥٤	٣٢٥٠٤٣٢
نايل سيتى للإستثمار	مدينون	٢٤٢١٧٧٤٠	١٩٠٠٠٠٠٠
موبينيل إنفست	مدينون	٣٣٠٧٥٧٢٦	٣٣٠٧٥٧٢٦

قامت الشركة بتوقيع عقد ايجار مع وعد بالبيع مع شركة نايل سيتى للإستثمار وذلك لتأجير وحدات إدارية بمبنى نايل سيتى الجارى إنشاؤه وتتمثل أهم بنود الإتفاق فيما يلى:

- مـــدة الإيجـــار الأولى من ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١ (تجدد تلقائياً للمدة الثانية فى حالة عدم الشراء) .
- مدة الإيجار الثانية من ٢٠٠٦/١/١ حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ .
- حق المستأجر فى شراء الوحدات فى أى وقت خلال الربع الأخير من عام ٢٠٠٥ وحتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ طبقاً لقيم محددة فى التعاقد .

١٠/٧ إعتبارات الإستمرارية Going - Concern Considerations

تشير معايير المراجعة (الإيضاح رقم ٥٩ قسم رقم ٣٤١) الى أن المراجع يقع عليه مسئولية تقييم ما إذا كان هناك شك جوهرى بخصوص مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة أعمالها لفترة زمنية معقولة ، وقد تم إعتبار تلك الفترة الزمنية المعقولة سنة واحدة بعد تاريخ إعداد القوائم المالية محل المراجعة ، وبينما يتم إجراء ذلك التقييم أثناء تخطيط عملية المراجعة ، فإن المراجع يجب عليه أيضا دراسة تلك القضية قرب نهاية عملية المراجعة .

وبصفة عامة يجب على المراجع أن يتبع ثلاثة خطوات شاملة عند إجراء تقييم مدى مقدرة إستمرارية المنشأة فى أعمالها هى :-

١- دراسة ما إذا كانت نتائج إجراءات المراجعة المؤداه أثناء مرحلة تخطيط وأداء وإستكمال عملية المراجعة تشير الى ما إذا كان هناك شك جوهرى بخصوص مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة أعمالها لفترة معقولة من الزمن (سنة واحدة) .

٢- إذا كان هناك شك جوهرى ، يجب على المراجع أن يحصل على معلومات بخصوص خطط الإدارة فى التخفيف من مشكلة الإستمرارية وتقييم إحتمال أن تلك الخطط يمكن أن يتم تطبيقها فى هذا الغرض .

٣- إذا ما إستنتج المراجع - بعد تقييم خطط الإدارة - أن هناك شك جوهرى عن مدى مقدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة أعمالها ، فإنه يجب أن يقوم بدراسة مدى كفاية الإفصاحات عن مدى مقدرة إستمرارية المنشأة مع تضمين فقرة إيضاحية فى تقرير المراجعة .

وفيما يلى مناقشة موجزة لتلك الخطوات :-

١ – تحديد وتقييم مشاكل الإستمرارية

Identifying and Assessing Going – Concern Problems

عـــادة ما تعتبر اجراءات المراجعة العادية كافية لتحديد الظروف والأحداث التى تشير الى مشاكل الإستمرارية ، وفيما يلى أمثلة الإجراءات المراجعة التى قد تحدد مثل تلك الظروف أو الأحداث كما يوضحها الجدول رقم (٨/١٠) .

جدول رقم (٨/١٠)

إجراءات المراجعة العادية التى قد تحدد الظروف والأحداث

التى تشير الى مشاكل الإستمرارية

١– الإجراءات التحليلية .

٢– فحص الأحداث اللاحقة .

٣– إختبارات الإلتزام بإتفاقيات القروض .

٤– الإطلاع على محاضر إجتماعات مجلس الإدارة واللجان الأخرى .

٥– الإستفسار من المستشار القانونى .

٦– المصـــادقات مع أطراف أخرى عن الترتيبات الخاصة بتقديم أو الحفاظ على الدعم المالى .

وقد حددت معايير المراجعة أربعة أنواع رئيسية من تلك الظروف أو الأحداث هى :–

– إتجاهات مالية سلبية **Negative Financial Trends** .

– صعوبة مالية أخرى **Other Financial Difficulties** .

– المشاكل الداخلية **Internal Problems** .

– الأمور الخارجية **External Matters** .

تـــتكون الإتجاهات المالية السلبية من النتائج الضعيفة المتولدة من عمليات الشركة والمؤشرات المالية المعاكسة . وقد يكون إستخدام الإجراءات التحليلية أثـــناء مرحـــلة تخطيط عملية المراجعة مفيدة على وجه خاص في تحديد تلك الإتجاهـــات الماليـــة الســـلبية. يوضـــح الجدول رقم (١٠/٩) قائمة بعدد من الظروف والمؤشرات المالية الهامة التى أوضحتها دراسات المراجعة السابقة كمؤشـــرات جيـــدة للأزمات المالية التى يمكن أن تؤدى الى التقرير عن مدى الإستمرارية . فإذا ما كانت المنشأة محل التقييم تواجه عدد من تلك الظروف المالية ولديها أيضاً مؤشرات مالية عكسية ، فإن المراجع يمكنه أن يستنتج أن المنشأة لديها مشكلة فى الإستمرارية .

جدول رقم (١٠/٩)

الظروف والمؤشرات المالية التى تشير الى الأزمات المالية

الظروف المالية Financial Conditions

- خسائر التشغيل المتكررة .
- عجز نقدى فى السنة الحالية .
- عجز نقدى متجمع متراكم .
- صافى ثروة بالسالب .
- رأس مال عامل سالب .
- تدفقات نقدية سالبة .
- دخل من الأعمال بالسالب .
- عدم القدرة على الوفاء بمدفوعات الفائدة .

المؤشرات Ratios

- صافى الثروة / إجمالى الإلتزامات .
- رأس المال العامل من الأعمال / إجمالى الإلتزامات .
- الأصول المتداولة / الإلتزامات المتداولة .
- إجمالى الإلتزامات طويلة الأجل / إجمالى الأصول .
- صافى الدخل قبل الضرائب / صافى الأصول .

أمـا الظـروف أو الاحداث التى قد تحدث فى المجموعات الثلاثة الأخرى يوضحها الجدول رقم (١٠/١٠) . وتعتبر الصعوبات المالية الأخرى ذات أهمية نسبية لاسيما عند تقييم مشكلة الإستمرارية، على سبيل المثال إذا إنتهكت المنشأة اتفاقية قروض معينة أو توقفت عن دفع ديونها ، فإن أصحاب الديون يمكن أن يطلـبوا الدفع الفورى ، فى مثل تلك الظروف قد تكون المنشأة غير قادرة على الوفـاء بمتطلـباتها الـنقدية وقد تضطر الى البحث عن حماية من الإفلاس أو التصـفية . وبالمـثل فإن امور داخلية على سبيل المثال التوقفات عن العمل قد يكون لها نتائج شديدة على المنشأة . حيث أن الحالات الأكثر حداثة للإضرابات قـد جعـلت المنشـأة تبحث عن حماية من الإفلاس . وأخيراً قد تجعل الأمور الخارجية المنشأة تتوقف عن الإستمرار فى مزاولة أعمالها ، على سبيل المثال فان فقد العميل الوحيد الرئيسى يؤدى الى مواجهة المنشأة التى تعمل فى صناعة ذات تكنولوجيا مرتفعة صعوبات مالية شديدة .

٢- دراسة خطط الإدارة Consideration of Management's Plans

بعدمـا يـتم تحديد الظروف التى تشير الى وجود شك جوهرى بخصوص مقـدرة المنشأة على الإستمرار ، فإن المراجع يجب عليه دراسة خطط الإدارة للـتعامل مع الآثار المعاكسة للظروف أو الأحداث . حيث يجب على المراجع دراسة التصرفات التالية للإدارة :-

- الخطط الخاصة بالتصرف فى الأصول .
- الخطط الخاصة بإقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون .
- الخطط المتعلقة بتخفيض أو تأجيل النفقات .
- الخطط المرتبطة بزيادة حقوق الملكية .

علـى سبيل المثال قد تحاول الإدارة بيع الأصول لسداد الديون أو التصرف فى العمـليات الـتى تعانى من الخسائر فى الأموال . وقد تتفاوض الإدارة مع الدائـنين من أجل إعادة هيكلة الديون أو البحث عن تمويل إضافى . وغالباً ما تـقوم الإدارة بتطوير خطة معينة لتخفيض الأجور . وعندما يتم تقييم خطط الإدارة فـإن المراجع يجب أن يقوم باداء إجراءات مراجعة للحصول على دليل اثـبات بشـأن عناصر الخطط وإحتمالات نجاحها . وهذا سوف يستلزم فحص الإفتراضات المستخدمة عن طريق الإدارة فى تطوير مثل تلك الخطط . فإذا ما إستنتج المراجع أن هناك شك جوهرى فى مقدرة المنشأة على الإستمرار ، فإن المراجع سوف يصدر عادة تقرير معدل مماثل للموضح فى الشكل رقم (١١/١٠).

جدول رقم (١١/١٠)

الظروف والأحداث الأخرى التى تشير الى مشكلة الإستمرارية

الصعوبات المالية الأخرى Other Financial Difficulties

- التوقف عن سداد القروض .
- إعادة هيكلة القروض .
- رفض الموردين البيع بالأجل للمنشأة .
- عدم وجود مصادر إضافية للتمويل .

الأمور الداخلية Internal Matters

- التوقف عن العمل .
- الإرتباطات غير الإقتصادية طويلة الأجل .
- الإعتماد على نجاح مشروع واحد فقط .

الأمور الخارجية External Matters

- دعاوى قضائية .
- خسارة عميل أو مورد رئيسى .
- خسارة إمتياز رئيس أو ترخيص أو براءة إختراع .

شكل رقم (١١/١٠)

تقرير مراجعة غير متحفظ مع فقرة إيضاحية

بسبب وجود مشاكل فى الإستمرارية

تقرير المراجع الحيادى

(نفس الفقرة الإفتتاحية وفقرتى النطاق والرأى كما فى التقرير النموذجى) .

تــم إعــداد القوائــم الماليــة المرفقة بإفتراض أن المنشأة سوف تستمر فى مزاولة أعمالهــا، وكمــا تم مناقشته فى الإيضاح رقم (*) المرفقة بالقوائم المالية ، فإن الشركة تعــانى مــن خسائر متكررة فى الأعمال ، وأن لديها صافى عجز فى رأس المال والذى نشأ مــن الشــك المادى بشأن قدرتها على الإستمرار فى مزاولة أعمالها . وقد تم وصف خطط الإدارة المتعــلقة بتــلك الأمور أيضاً فى الإيضاح رقم (*) . لم تتضمن القوائم المالية أى تعديلات يمكن أن تنشأ عن نتائج عدم التأكد .

١٠/٨ الحصول على وجمع أدلة الإثبات النهائية

Final Evidence Accumulation

يقــع عــلى عاتق المراجع مسئوليات الحصول على وجمع عديد من أدلة الإثــبات النهائية التى تطبق على كافة الدورات بجانب البحث عن الالتزامات المحتمــلة وفحــص الأحداث اللاحقة والافصاح عن مخاطر الادوات المالية ومعــاملات الأطــراف ذوى العلاقــة بالإضافة الى تقييم مقدرة الشركة على الإســتمرارية . وفيمــا يلى الإجراءات الأربعة الأكثر أهمية والتى يتم ادائها جميعا فى وقت متأخر من عملية المراجعة .

١- الإجراءات التحليلية النهائية Final Analytical Procedures

عــادة مــا يــتم إســتخدام الإجراءات التحليلية كجزء من تخطيط عملية المراجعة ، وخلال تنفيذ إختبارات التفاصيل فى كل دورة من دورات العمليات المالية بالإضافة الى إستخدامها عند الإنتهاء من عملية المراجعة .

ويعد تنفيذ الإجراءات التحليلية عند الإنتهاء من عملية المراجعة أمراً مفيداً لإجــراء فحص نهائى عن التحريفات الجوهرية أو المشاكل المالية التى لم يتم ملاحظــتها خــلال الإختــبارات الأخرى ولمساعدة المراجع على إلقاء نظرة موضوعية نهائية على القوائم المالية .

وبصــفة عامة يؤدى المراجع الشريك الإجراءات التحليلية خلال الفحص الــنهائى لأوراق العمل أو للقوائم المالية ، حيث عادة ما يتوافر لدى الشريك فهم جيد عن العميل والنشاط الذى يزاوله نتيجة للعلاقات المتنامية من الشريك وعميــل المــراجعة ، ولاشك أن دمج المعرفة بمجال العميل مع الإجراءات التحليــلية الملائمة والفعالة يساعد على تحديد الأخطاء المحتملة بجانب اضافة بعد نظر لكافة عملية المراجعة .

٢- تقييم فرص الإستمرارية فى النشاط
Evaluate Going Concern Assumption

كمـــا سـبق الذكر يتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (٥٩) من معايير المـــراجعة أن يقـــوم المراجع بتقييم ما إذا كان هناك شك جوهرى عن مقدرة العميـــل عـــلى الإستمرار لمدة سنة على الأقل بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المـــالى ، ويتم التقييم بشكل مبدئى فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة ، ولكن يتم تعديله فى حالة التوصل إلى معلومات جوهرية جديدة ، فعلى سبيل المثال إذا إكتشف المراجع خلال تنفيذ عملية المراجعة أن الشركة لم تتمكن من سداد قيمـــة أحد القروض ، أو فقدت أحد عملائها الرئيسيين أو قررت التخلص من أصـــول أساسية لسداد أحد قروضها ، فإن الأمر يتطلب تعديل التقرير المبدئى للإستمرارية ، ومن المرغوب فيه أن يتم التوصل للتقييم النهائى بعد جمع كافة أدلة الإثبات وإقتراح التعديلات الخاصة بالمراجع والتى يتعين إجرائها بالقوائم المالية .

وتعتبر الإجراءات التحليلية أحد أهم أنواع الأدلة التى يتم من خلالها تقييم الإستمرارية ، وتعتبر المناقشات مع الإدارة وفحص الخطط المستقبلية لها أمرا هاماً فى تقييم الإجراءات التحليلية ، وتمثل المعرفة بمجال العمل الذى يزاول فيه العميل نشاطه والتى يتم إكتسابها من خلال تنفيذ عملية المراجعة معلومات هامة يتم إستخدام فى تقييم إحتمال الفشل المالى خلال السنة القادمة .

٣- خطاب تمثيل العميل **Client Representation Letter**

يتطـــلب إيضـــاح معيـــار المراجعة رقم (١٩) أن يحصل المراجع على خطـــاب تمـــثيل عن العميل يوثق فيه معظم الجوانب الشفهية الهامة المتعلقة

بالتعامل مع الإدارة خلال فترة المراجعة . ويتم إعداد خطاب التمثيل الخاص بالعميل بإستخدام أوراق الخطابات الرسمية للعميل ، ويتم توجيهه الى مكتب المراجعة حيث يوقع عليه أعلى فرد في المستوى الإدارى فى شركة العميل وعادة ما يكون ذلك الفرد الرئيسى أو المدير المالى .

وهناك هدفان رئيسيان لخطاب التمثيل الذى يعده العميل هما :-

أ - التأكيد على مسئولية الإدارة عن كافة التأكيدات بالقوائم المالية .

على سبيل المثال إذا تضمن خطاب التمثيل إشارة عن رهن الأصول والإلتزامات المحتملة ، فقد تذكر الإدارة الأمينة بفشلها غير المتعمد فى الإفصاح عن المعلومات بشكل كاف ، ولإنجاز ذلك الهدف يجب أن يكتب خطاب التمثيل بتفصيل كاف للتذكير بمسئولية الإدارة .

ب- توثيق إستجابة الإدارة عن الإستفسارات التى تم توجيهها اليها خلال تنفيذ الجوانب المختلفة لعملية المراجعة .

يوفر ذلك توثيقا كتابيا عن تمثيل العميل فى حالة الإختلاف أو وجود دعوى قضائية بين المراجع والعميل .

ويتعين أن يتم تأريخ الخطاب وفقا للتاريخ المذكور فى تقرير المراجع للتأكد من أن هناك إدراج للجوانب المرتبطة بفحص الأحداث التالية ، ويتضمن الخطاب ما يفيد صورة من العميل ، ويتطلب رفض العميل لإعداد الخطاب والتوقيع عليه أن يصدر المراجع تقريرا يتضمن رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأى .

ومن أمثلة النقاط والموضوعات التى يتعين أن يتضمنها خطاب التمثيل تطبيقا لإيضاح معيار المراجعة رقم (١٩) ما يلى :-

١- إقـــرار الإدارة بمسئوليتها عن عدالة العرض فى القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (أو أية أسس محاسبية شاملة) .

٢- أنه قد تم إتاحة السجلات المالية والبيانات المرتبطة بها .

٣- إكـــتمال وإتاحة كافة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الخاصة بالمديرين .

٤- المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية للوحدات المرتبطة وما يرتبط بها من قيم مستحقة لكل من المقبوضات والمدفوعات .

٥- الخطــط أو مـــا تـــم الإعتزام القيام به والتى يمكن أن تؤثر فى القيم الدفترية أو التصنيف للأصول أو الإلتزامات .

٦- الإفصــــاح عـــن الأرصدة المتكافئة أو أية ترتيبات أخرى تشمل تقييد الأرصـــدة الـــنقدية والإفصــــاح عن تسهيلات الإئتمان أو الترتيبات المماثلة .

ويعبر خطاب التمثيل بياناً مكتوباً من قبل مصدر غير حيادى ومن ثم فقد لا ينظر اليه على أنه دليل يمكن الإعتماد عليه ، إلا أنه يوفر وثيقة بأن الإدارة قد تم توجيه أسئلة إليها متعلقة بجوانب محددة للتأكد من أنها تدرك مسئولياتها بالإضافة الى حماية المراجع فى حالة وجود إدعاءات ضده من قبل العميل .

٤- المعلومات الأخرى فى التقارير السنوية

Other Information in Annual Reports

يتطلب إيضاح معيار المراجعة رقم (٨) أن يقوم المراجع بالإطلاع على المعـــلومات المدرجة بالتقارير السنوية المنشورة والتى يتعلق مباشرة بالقوائم المالية ، على سبيل المثال يفترض أن خطاب رئيس مجلس الإدارة فى التقرير

السنوى يشير الى وجود زيادة فى ربحية السهم من ٢,٥ جنيه الى ٣ جنيه ، فإن المراجع عليه أن يقوم بمقارنة تلك المعلومات مع ما أدرج بالقوائم المالية للتأكد من المطابقة بينهما .

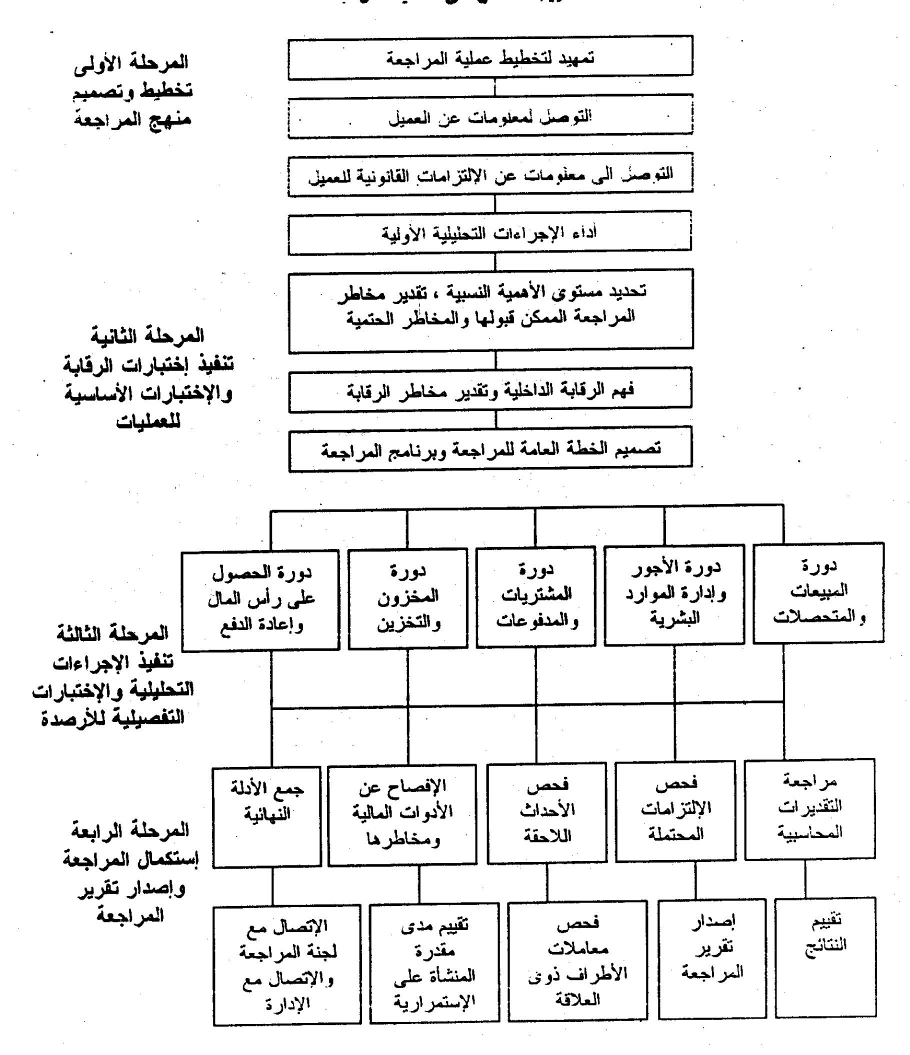
ويرتبط إيضاح معيار المراجعة رقم (٨) فقط بالمعلومات التى لا تعد جزءاً من القوائم المالية ولكنها يتم نشرها معها ، وتشمل الأمثلة على ذلك خطاب رئيس مجلس الإدارة والتفسيرات الخاصة بأنشطة الشركة والمدرجة بالتقارير السنوية لكافة الشركات التى تطرح أسهمها فى الإكتتاب العام ، وعادة ما يستغرق الأمر من المراجع دقائق معدودة للتأكد من إتساق كافة المعلومات بالقوائم غير المالية مع القوائم المالية ، فإذا إستنتج المراجع وجود تعارض يتسم بالأهمية النسبية ، فإنه يقوم بمطالبة العميل بتغيير المعلومات التى سببت ذلك التناقض ، فإذا رفض العميل – والذى يمثل أمراً غير معتاد فى تلك الحالة – فإن المراجع يتعين عليه إضافة فقرة تفسيرية فى تقرير المراجعة أو قد ينسحب من عملية المراجعة .

١٠/٩ تقييم النتائج Evaluate Audit Results

بعد تنفيذ إجراءات المراجعة يتعين أن يقوم المراجع بإجراء تكامل بين أدلة المراجعة التى تم تجميعها وتقييم للنتائج العامة للمراجعة حتى يتم التوصل الى إستنتاج عام ، وفى النهاية يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان قد حصل على القدر الكافى من أدلة المراجعة الذى يجعله يتوصل لإستنتاج بأن القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وأن تلك المبادئ يتم تطبيقها بإتساق مع السنة السابقة . يوضح الشكل رقم (١٠/١٢) ملخصاً لإجراء المراجعة التى يجب فحصها لتقييم النتائج .

الشكل رقم (١٠/١٢)

تقييم النتائج فى عملية المراجعة



ويجـب أن يركـز المراجع على الإستنتاجات التى تم التوصل اليها من خـلال تـنفيذ كـل مـن إختـبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة والإجراءات التحليلية فى كل دورة من دورات العمليات المالية طبقاً للموضح بالشكل .

وفيما يلى سوف يتم مناقشة خمس جوانب تتعلق بتقييم النتائج هى: (١) كفاية أدلـة الإثـبات ، (٢) الأدلة المدعمة لدى المراجع ، (٣) الإفصاحات بالقوائم المالية ، (٤) فحص أوراق العمل ، (٥) الفحص الحيادى .

١٠/٩/١ كفاية الأدلة Sufficiency of Evidence

يقـوم المـراجع بإجراء تقييم نهائى لمدى كفاية أدلة الإثبات عن طريق فحص إجمالى عملية المراجعة لتحديد ما إذا كانت كافة الجوانب الهامة قد تم إختيارها بشكل كاف ، أخذاً فى الإعتبار كافة الظروف المحيطة بعملية المراجعة.

وتتمـثل الخطـوة الرئيسـية فى تلك العملية فى فحص إجمالى برنامج المراجعة للتأكد من أن كافة الأمور تم الإنتهاء منها وتم توثيقها على نحو دقيق وأن كافـة أهداف المراجعة قد تم تحقيقها . ويشمل ذلك الفحص تقرير ما إذا كان برنامج المراجعة يتسم بالكفاية مع أخذ جوانب المشكلات التى تم تحديدها خلال تنفيذ عملية المراجعة فى الإعتبار .

وبغـرض مساعدة المراجع فى التوصل الى إستنتاج عن مدى كفاية أدلة المـراجعة يستخدم المراجعون على نحو متكرر قائمة إختبار إستكمال عملية المراجعة ، وتمثل هذه القائمة تذكيراً بجوانب المراجعة التى يجب العناية بها .

ويوضح الشكل رقم (١٠/١٣) جانباً من قائمة إستكمال عملية المراجعة ، فإذا ما توصل المراجع الى أنه لم يحصل على أدلة كافية للتوصل الى إستنتاج

عن عدالة الجوانب الخاصة بالعميل فى إطار القوائم المالية سيكون عليه القيام بأحد خيارين هما :-

أ - الحصول على أدلة إثبات إضافية .

ب- إصدار تقرير برأى متحفظ أو الإمتناع عن ابداء الرأى .

الشكل رقم (١٣/١٠)

قائمة إختبار لإستكمال المراجعة

	نعم	لا
١- فحص أوراق العمل بالعام الماضى :		
أ - هل تم فحص أوراق العمل والملاحظات الخاصة بالفحص بالعام السابق فيما يتعلق بالجوانب التى يتم التركيز عليها فى المراجعة بالعام الحالى ؟		
ب- هل تم فحص الملف الدائم للتعرف على العناصر التى تؤثر فى العام الحالى ؟		
٢- الرقابة الداخلية :		
أ - هل تم التوصل لفهم الرقابة الداخلية بشكل كاف ؟		
ب- هل يتسم مجال المراجعة بالكفاية فى ضوء مخاطر الرقابة المقدرة؟		
جـ- هل تم توجيه خطاب الى لجنة المراجعة أو الى الإدارة العليا يحتوى على كافة أوجه القصور الرئيسية الواردة فى خطاب الإدارة والحالات التى يجب التقرير عنها ؟		
٣- المستندات العامة :		
أ - هل تم فحص وتلخيص ومتابعة كافة المحاضر والقرارات الخاصة بالعام الحالى ؟		
ب- هل تم تحديث الملف الدائم ؟		
جـ- هل تم فحص وتلخيص أو نسخ كافة العقود والإتفاقات الرئيسية للتأكد من إلتزام العميل بكافة المتطلبات القانونية الحالية ؟		

١٠/٩/٢ الأدلة المؤيدة لرأى المراجع Evidence Supports Auditor's Opinion

أحــد الجوانب الهامة لتقييم ما إذا كان قد تم عرض القوائم المالية بعدالة يتمــثل فى تلخيص التحريفات المكتشفة فى عملية المراجعة ، وعندما يكتشف المراجع التحريفات التى تعتبر جوهرية فى حد ذاتها يجب إقتراح إجراء قيود تســوية للعميل بهدف تصحيح القوائم المالية ، وقد يكون من الصعوبة تحديد القيمــة الملائمة للتعديلات لأن القيمة الحقيقية للتحريف قد لا تكون معلومة ، وتقع على المراجع مسئولية تقرير التعديل المطلوب .

بجــانب الــتحريفات التى تتسم بالأهمية النسبية يوجد عادة عدد كبير من الــتحريفات التى تتسم بالأهمية النسبية ويتم إكتشافها ولكن لا يتم تعديلها فى الوقت الذى تكتشف فيه ، ومن الضرورى أن يتم دمج التحريفات الفردية التى لا تتسم بالأهمية النسبية لتقييم ما إذا كانت قيمتها بعد الدمج جوهرية . وعادة ما يتبع المراجع تلك التحريفات ودمجها بواسطة إستخدام طرق مختلفة ، لعل ابرز تلك الوسائل ملائمة إستخدام ورقة عمل التحريفات التى لم يتم تعديلها أو ملخص الــتعديلات أو التسويات المحتملة Unadjusted Misstatement Worksheet or Summary of Possible Adjustments . ومن السهل أن يتم تقييم الجوهرية الشــاملة للــتحريفات غير الجوهرية العديدة فى هذا النوع من أوراق العمل ، يوضح الشكل رقم (١٠/١٤) نموذجا لورقة عمل التحريفات التى لم يتم تعديلها أو تســويتها . يتضــمن الجــدول الموجود فى ذلك الشكل كل من التحريفات المعروفة التى قرر العميل عدم تعديلها والتحريفات المخططة بما فى ذلك خطأ المعاينة ، ويلاحظ وجود مقارنة للتعديلات المحتملة والحكم الأولى عن مستوى الأهمية النسبية الذى تم التوصل اليها فى أسفل الجزء الأيمن من ورقة العمل.

الشكل رقم (١٤/ ١٠)

ورقة عمل التحريفات التى لم يتم تعديلها

شركة .... جدول تاريخ

ملخص للتحريفات الممكنة أعد بواسطة ٢٠٠٣/١/٢٩

٢٠٠٢/١٢/٣١ صدق عليه بواسطة ٢٠٠٣/١/٣١

التعديلات المحتملة – مدين (دائن)

مصدر ورقة العمل		اجمالى القيمة	أصول متداولة	أصول غير متداولة	التزامات متداولة	التزامات غير متداولة	مبيعات وايرادات	تكاليف ومصروفات	ضريبة الدخل
ب-٣٢	مستندات النقدية النثرية التى لم يتم إستعاضتها.	٤٨٠	(٤٨٠)		٢٤٠			٤٨٠	(٢٤٠)
جـ-٤	إمكانية تكوين مخصص للحسابات غير القابلة للتحصيل بأقل مما يجب.	٤٠٠٠	(٤٠٠٠)		٢٠٠٠			٤٠٠٠	(٢٠٠٠)
س-٨	تحريفات الفاصل الزمنى للمدينون/المبيعات .	٦٠٠	٦٠٠		(٣٠٠)		(٦٠٠)		٣٠٠
د – ٢	الفرق بين أرقام الجرد الفعلى للمخزون والدفاتر.	٥٢٠٠	٥٢٠٠		(٢٦٠٠)			(٥٢٠٠)	٢٦٠٠
هـ-٢/٧	التزامات لم يتم تسجيلها.	٤٨٥٠	٢٠٠٠	١٨٥٠	(٤٣٥٠)			١٠٠٠	(٥٠٠)
و – ١٠	عناصر مصروفات إصلاح يجب رسملتها .	٩٠٠		٩٠٠	(٤٥٠)			(٩٠٠)	٤٥٠
	الإجماليات		٣٣٢٠	٢٧٥٠	(٥٤٦٠)		(٦٠٠)	(٦٢٠)	٦١٠

الإستنتاجات

يتمثل صافى الآثار للعناصر السابقة كما يلى :

	الحكم الأولى عن الأهمية النسبية	التعديلات المحتملة
رأس المال العامل	١٠٠٠٠ ج	(٢١٤٠) ج
إجمالى الأصول	٢٠٠٠٠	٦٠٧٠
صافى الدخل	٤٠٠٠	(٦١٠)

لا يوجد لأى من هذه العناصر فى صورتها الإجمالية أو الفردية أثر يتسم بالأهمية النسبية على القوائم المالية كوحدة أو فيما يتعلق بمكوناتها . وعلى هذا الأساس تم التغاضى عن إجراء تعديل فى أى من أو كل هذه العناصر.

٢٠٠٣/١/٢٩

فإذا ما إقتنع المراجع بالحصول على أدلة إثبات كافية ، ولكن على نحو لا يمكنه من تبرير التوصل لإستنتاج بعدالة العرض بالقوائم المالية ، يجب عليه ان يختار من بين بديلين :-

أ - يجب تصحيح القوائم المالية للحد الذى يرضى المراجع .

أو ب- إصدار تقرير متحفظ أو إصدار تقرير سلبى .

ويلاحـــظ مدى إختلاف الخيارات فى الوضع الحالى عن الوضع الذى تم فيه الحصول على أدلة إثبات غير كافية .

١٠/٩/٣ الإفصاحات بالقوائم المالية Financial Statements Disclosures

إن تحديد المراجع مدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية يعتبر أحد الجوانب الأساســية فى إستكمال عملية المراجعة ، حيث إذا كان المراجع يركز طوال عملية المراجعة عادة على التحقق من دقة الأرصدة بالأستاذ العام عن طريق إختبار الحسابات الأكثر أهمية . فإنه يهتم أيضاً بالتأكد من أن تلك الأرصدة قد تــم تجميعهــا والإفصاح عنها بشكل صحيح فى القوائم المالية والإيضاحات المتممة بتلك القوائم .

وحتى إذا قام المراجع بإعداد القوائم المالية من واقع ميزان المراجعة فى الشــركات الصــغيرة أو المتوســطة والتصـــديق عليها ، فإن مسئولية إعداد وإصـــدار تلك القوائم ما زالت تقع على الإدارة ، حيث أن قيام المراجع بتلك المهمـــة لـــن تعفى إدارة العميل من مسئولية عرض القوائم المالية بإعتبار ان المراجع مجرد مستشار عند إعداد تلك القوائم .

ولـــن تكون عملية فحص المراجع لدى كفاية الإفصاح بالقوائم المالية عند الإنـــتهاء من عملية المراجعة هى المرة الوحيدة التى يركز فيها المراجع على

مدى كفاية الافصاح . حيث يجب أن ينتبه بنحو دائم بمشكلات الإفصاح خلال عملية المراجعة ، على سبيل المثال يتعين أن يدرك المراجع ضرورة الفصل بين أوراق القبض والقيم المستحقة على الشركات التابعة والعملاء التجاريين كجزء من عملية مراجعة حسابات المدينين ، كما يجب أن يتحقق المراجع فى التحقق من تطبيق المعايير المحاسبية بثبات وإتساق من سنة لأخرى .

وعـادة ما تقوم مكاتب المراجعة القانونية بإعداد قائمة إختبارية للإفصاح بـالقوائم الماليـة كجزء من الفحص النهائى للإفصاح بالقوائم المالية فى كل عمـلية من عمليات المراجعة ، حيث يتم تصميمه قائمة استقصاء هذه لتذكير المـراجع بمشـكلات الإفصاح المتعارف عليها والتى يتم مواجهتها عند إتمام عملية المراجعة وأيضاً لتسهيل الفحص النهائى لإجمالى عملية المراجعة عن طـريق المراجع الشريك . يوضح الشكل رقم (١٠/١٥) قائمة إختبارية تمثل جوانب إختبار الإفصاح بالقوائم المالية .

١٠/٩/٤ فحص أوراق العمل والقوائم المالية

Review Working Papers and Financial Statements

يـتعين فحـص أوراق العمل على نحو شامل عن طريق أحد الأعضاء الآخرين بخلاف المراجع فى مكتب المراجعة القانونى عند الإنتهاء من عملية المراجعة لثلاثة اسباب رئيسية :-

١- تقييم أداء أفراد المراجعة الذين لا تتوافر فيهم الخبرة .

٢- الـتأكد مـن إتفـاق عملية المراجعة مع معايير الرقابة على الجودة ومعايير الأداء المقررة عن طريق مكتب المحاسبة والمراجعة .

٣- مواجهة التحيز الذى يرتبط عادة بتقديرات المراجعين .

شكل رقم (١٥/١٠)

قائمة فحص الإلتزام بالإفصاحات بالقوائم المالية لمنشآت الأعمال

الإفصاحات	الإجابات			ملاحظات الفاحص
	نعم	لا	لا ينطبق	
السياسات المحاسبية				
• فى حالة عدم إتباع الإفتراضات الأساسية المحاسبية (الإستمرارية – الثبات – الإستحقاق) عند إعداد القوائم المالية فهل تم الإفصاح عن ذلك مع بيان أسباب عدم إتباعها ؟				
• هل تم الإفصاح عن كافة السياسات الهامة المتبعة فى إعداد القوائم المالية وذلك بصورة واضحة ومختصرة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية وأنه قد تم الإشارة بالقوائم المالية أن تلك الإيضاحات جزء من القوائم المالية ومتمم لها ؟				
• هل الإفصاحات والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية تتضمن أى إفصاحات عن سياسات محاسبية خاطئة أو غير سليمة ؟				
المخزون				
• هل تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة فى تقييم الأنواع المختلفة من المخزون متضمنة الطرق المستخدمة فى كيفية تحديد تكلفة المخزون ؟				
• هل تم الإفصاح عن القيمة الدفترية لأنواع المخزون وتم تبويب القيمة الدفترية تبعاً لطبيعة النشاط ؟				
• هل تم تحديد القيمة الدفترية للمخزون أخر الفترة على أساس صافى القيمة البيعية ؟				
• هل تم الإفصاح عن القيمة الدفترية لأنواع المخزون المرهون كضمان مقابل الإلتزامات على المنشأة ؟				
• هل تم الإفصاح عن تكلفة البضاعة المباعة وتكاليف التشغيل المحملة خلال الفترة المالية مبوبة حسب طبيعتها ؟				
• فى حالة إستخدام طريقة الواردة أخيراً يصرف أولاً ، هل تم الإفصاح عن الفرق فى قيمة المخزون محسوباً طبقاً لأى من ؟ أ – القيمة الأقل لحساب قيمة المخزون باستخدام طريقة الواردة أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسط المرجح . ب– القيمة الأقل عند حساب المخزون باستخدام طريقة القيمة الحالية أو صافى القيمة البيعية .				

<u>الإهلاك</u>

- هل تم الإفصاح عن أثر وسبب أى تغيير فى السياسات المحاسبية المتبعة بشأن الإهلاك التى تكون قد تمت خلال الفترة ؟
- هل تم الإفصاح عن أثر التغيرات فى الأعمار الإفتراضية للأصول الهامة القابلة للإهلاك ؟
- هل تم الافصاح عن أسس تقييم الأصول القابلة للإهلاك وذلك ضمن السياسات المحاسبية المتبعة ؟
- هل تم الإفصاح عن الأمور التالية بالنسبة لكل أصل من الأصول القابلة للإهلاك ؟

أ – طرق حساب الإهلاك .

ب- الأعمار الإفتراضية للأصول أو معدلات الإهلاك المستخدمة .

ج- إجمالى قيمة الإهلاك المحمل على الفترة المالية .

د – إجمالى قيمة الأصول القابلة للإهلاك ومجمع الإهلاك المتعلقة بها .

<u>الأصول طويلة الأجل</u>

- بالنسبة للأصول الثابتة هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن العناصر التالية ؟

أ – الأراضى والمبانى .

ب- الآلات والمعدات .

أية أصول أخرى مبوبة حسب طبيعتها .

د – مجمع الإهلاك المتعلق بكل أصل .

- هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن الأصول المؤجرة بنظام التأجير التمويلى وكذا الأصول المشتراة بنظام التقسيط (البيع مع حفظ حق الملكية) ؟
- هل تم الإفصاح بطريقة منفصلة عن الأصول طويلة الأجل الأخرى التالية ؟

أ – الإستثمارات طويلة الأجل التى تشمل :

- الإستثمارات فى الشركات التابعة .
- الإستثمارات فى الشركات ذات المصلحة المشتركة .
- الإستثمارات الأخرى أخذاً فى الإعتبار القيمة السوقية لها وذلك فى حالة إختلاف تلك القيمة عن قيمتها الدفترية الظاهرة بالقوائم المالية .

ب- العملاء – أرصدة طويلة الأجل – وتشمل :

- العملاء التجاريون وأوراق القبض .
- الأرصدة المدينة للمديرين بالمنشأة .

- أرصدة شركات المجموعة . - أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة . ج- الشهرة (إن وجدت) . د - براءات الإختراع والعلامات التجارية والأصول الأخرى المشابهة . هـ- النفقات الإيرادية المؤجلة . **الأصول والإلتزامات المتداولة** • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن عناصر الأصول المتداولة التالية ؟ أ - النقدية الغير متاحة للإستخدام حالياً . ب- الإستثمارات المالية (الإستثمارات قصيرة الأجل شاملة الإفصاح عن القيمة السوقية لو إختلفت عن القيمة الدفترية). ج- العملاء - الأرصدة قصيرة الأجل - وتشمل الإفصاح عن : - العملاء التجاريون وأوراق القبض . - الأرصدة المدينة لشركات المجموعة . - أرصدة الشركات ذات المصلحة المشتركة . - المدينون المتنوعون والأرصدة المدينة الأخرى . د - المخزون . • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود الإلتزامات طويلة الأجل التالية ؟ أ - القروض المضمونة . ب- القروض غير المضمونة . ج- القروض من شركات المجموعة . د - القروض من الشركات ذات المصلحة المشتركة . • بالنسبة للإلتزامات طويلة الأجل ، هل تم الإفصاح عن المعلومات التالية ؟ أ - معدلات سعر الفائدة . ب- شروط السداد . ج- القيود المفروضة على المنشأة طبقاً لشروط القرض . د - شروط تحويل القرض الى صورة أخرى للتمويل (أسهم) . هـ- أرصدة علاوة / خصم الإصدار التى لم تستهلك بعد . • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود الإلتزامات المتداولة ؟ أ - أرصدة البنوك الدائنة والسحب على المكشوف . ب- الأقساط المستحقة خلال السنة التالية من القروض طويلة الأجل .				

ج- الموردون التجاريون وأوراق الدفع . د - دائنو التوزيعات هـ- الضرائب المستحقة على الدخل . و - الديون المستحقة للمديرين . ز - الديون المستحقة لشركات المجموعة . ح- الديون المستحقة للشركات ذات المصلحة المشتركة . ط- الدائنون المتنوعون والأرصدة الدائنة الأخرى . • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن البنود الهامة المتعلقة بالإيرادات المؤجلة أو المخصصات المكونة لمكافآت ترك الخدمة؟ <u>حقوق الملكية</u> • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن بنود حقوق الملكية التالية ؟ أ - رأس المال المرخص به والمصدر والمدفوع . ب- راس المال غير المسدد . ج- القيمة الإسمية للسهم . د - حركة حساب رأس المال خلال الفترة المالية . هـ- أرصدة وحركة الإحتياطيات خلال الفترة المالية . و - أرباح إعادة التقييم . ز - الأرباح المحتجزة . ح- الحقوق والقيود المفروضة على توزيعات الأرباح أو إسترداد رأس المال - إن وجدت . ط- الرصيد التراكمى لتوزيعات الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح. ى- الأسهم المحتفظ بها لإصدارات مستقبلية والشروط المرتبطة بها . <u>قائمة الدخل</u> • هل تم الإفصاح المناسب بقائمة الدخل عن البنود التالية ؟ أ - المبيعات أو إيرادات النشاط . ب- الإهلاك . ج- إيرادات الفوائد . د - إيرادات الإستثمارات . هـ- مصروفات الفوائد . و - الضرائب على الدخل عن الفترة المالية . ز - الأعباء أو الإيرادات غير العادية . ح- المعاملات الهامة مع شركات المجموعة . ط - صافى أرباح / خسائر العام .				

قائمة التدفقات النقدية • هــل تــم تبويب التدفقات النقدية على أساس التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل ؟ • هل تم الإفصاح بصورة منفصلة عن التدفقات النقدية من العمليات غير العادية ؟ • هــل تم عرض التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على الدخل ضمن أنشطة التشغيل ؟ • هــل تم عرض التدفقات النقدية من شراء أو بيع الإستثمارات فى شركات ضمن أنشطة الإستثمار ؟ • هــل تــم إستبعاد المعاملات غير النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل والإستثمار من قائمة التدفقات النقدية وتم الإفصاح المناسب عنها؟ • هــل تــم الإفصـــاح عن مكونات بنود النقدية وما فى حكمها فى تاريخ الميزانية ؟ **تكاليف الأبحاث والتطوير** • هل تم الإفصاح عن الأمور التالية ؟ أ – السياســـة المحاســـبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الأبحاث والتطوير . ب– قيمـــة وتكاليف الأبحاث والتطوير المحملة كمصروفات خلال الفترة المالية . ج– طرق الإستهلاك المستخدمة بشأن تكاليف الأبحاث والتطوير. د – معدلات الإستهلاك المستخدمة . هـــ– حـــركة وأرصدة تكلفة أنشطة الأبحاث والتطوير المرسملة خلال الفترة المالية . **الإلتزامات المحتملة والأحداث التالية لتاريخ الميزانية** • هل تم الإفصاح عن الخسائر المحتملة بخلاف الخسائر التى حملت كمصروفات فعلية أو التى يكون إحتمالها ضعيفاً ؟ • هل تم الإفصاح عن الأرباح المحتملة والتى يكون إحتمال حدوثها كبيراً ؟ • هل تضمن الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة الأمور التالية ؟ أ – طبيعة الإلتزام المحتمل . ب– العوامـــل الـــتى أدت الى وجود عدم التأكد المتعلق بالإلتزام المحتمل . ج– الأثر المقدر للإلتزام المحتمل على القوائم المالية .				

- هـل تـم تعديـل الأصـول والإلـتزامات بالأحداث التالية لتاريخ الميزانية والتى توفر أدلة إضافية عن الأمور التقديرية التى كانت قائمة فى تاريخ الميزانية ؟
- هـل تـم الإفصـاح عن الأحداث التالية لتاريخ الميزانية والتى لا تتطلب تعديل الأصول والإلتزامات فى تاريخ الميزانية ؟
- هـل تـم الإفصاح عن أية أمور قد تؤثر على فرض الإستمرارية بالمنشأة ؟
- هـل تـم الافصاح عن التوزيعات المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميـزانية وقبل إعتمادها والتى من الممكن أن تكون قد أثرت فى القوائم المالية ؟
- هل تم الإفصاح عن العبء الضريبى المتعلق بالأمور التالية ؟
  أ – العبء الضريبى المتعلق بإيرادات النشاط العادى .
  ب– العـبء الضـريبى المتعـلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة .
  ج– العـبء الضريبى المتعلق بفائض إعادة تقييم الأصول – إن وجد .

<u>الضرائب على الدخل</u>

- هـل تـم الإفصـاح عـن الطريقة المستخدمة فى تحديد العبء الضريبى عن الفترة المالية وقيمة الضريبة المستحقة عنها .
- هل تم الإفصاح عن الموقف الضريبى للمنشأة حتى تاريخ الميزانية .
- هل تم الإفصاح عن العبء الضريبى المتعلق بالأمور التالية :
  أ – العبء الضريبى المتعلق بإيرادات النشاط العادى .
  ب– العـبء الضـريبى المتعـلق بالبنود غير العادية أو الأخطاء الجوهرية المكتشفة .
  ج– العبء الضريبى المتعلق بفائض إعادة تقييم الأصول .

<u>الإيراد</u>

- هـل تـم الإفصـاح عـن السياسات المحاسبية المتبعة فى إثبات الأنواع الهامة من الإيرادات ؟
- هـل تـم تبويب الأنواع المختلفة من الإيرادات بحيث يكون قد تم الفصل بين ؟
  - المبيعات .
  - إيرادات الخدمات .
  - إيرادات الفوائد .
  - إيرادات الإستثمارات .
  - الإيرادات من الإتاوات .

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية • هل تم الإفصاح عن قيمة ناتج فروق تقييم العملات الأجنبية المدرجة ضمن قائمة الدخل ؟ • هل تم الإفصاح عن قيمة ناتج فروق تقييم العملات الأجنبية المدرجة ضمن حقوق الملكية وحركة رصيد ذلك الحساب خلال العام ؟ • هل تم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن تقييم وترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية خلال العام وكذا أرصدتها في تاريخ القوائم المالية . **تكاليف الإقتراض** • هل تم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الإقتراض ؟ • هل تم الإفصاح عن قيمة تكاليف الإقتراض التي تم رسملتها خلال الفترة المالية ؟ • هل تم الإفصاح عن معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الإقتراض القابلة للرسملة ؟ **الأطراف ذوى العلاقة** • هل تم الإفصاح عن مدى وجود الأطراف ذوى العلاقة ممن لهم سيطرة على المنشأة وذلك بغض النظر عن وجود معاملات قد تكون قد تمت معهم فعلياً ؟ • في حالة وجود معاملات مع أطراف ذوى العلاقة ، هل تم الإفصاح عن الأمور التالية ؟ أ – طبيعة العلاقة بين المنشأة والأطراف ذوى العلاقة . ب– طبيعة وأنواع المعاملات التي تمت مع الأطراف ذوى العلاقة. ج– الأمور الهامة المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة بما يجعل القوائم المالية مفهومة . **الأدوات المالية** • هل تم الإفصاح عن الأمور التالية المتعلقة بالأصول والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية؟ ١– معلومات عن مدى وطبيعة الأدوات المالية المستخدمة بالقوائم المالية شاملة بما في ذلك الشروط والإشتراطات التي تؤثر على مبلغ وتوقيت ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية لها .				

٢- السياسات والطرق المحاسبية المتبعة بما في ذلك أسس إثبات الأدوات المالية وأسس القياس المتبعة .				
٣- درجة التعرض لمخاطر معدلات سعر الفائدة المتعلقة بالأصول والإلتزامات المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية .				
٤- درجة التعرض لمخاطر الإئتمان المتعلقة بالأصول المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية بما في ذلك درجة تركيز مخاطر الإئتمان بالأصول المالية .				
٥- القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية سواء المثبتة داخل أو خارج الميزانية .				
• هل تم الإفصاح عن الأصول المالية المثبتة بقيمة تزيد عن قيمتها العادلة وأسباب عدم تخفيض تلك القيمة الى القيمة العادلة للأصل المالى ؟				
• هل تم الإفصاح عن الأدوات المالية المستخدمة لتغطية مخاطر سداد الإلتزامات المستقبلية بما في ذلك ؟				
١- طبيعة الإلتزامات المتوقعة وفترة إستحقاقها .				
٢- طبيعة الأدوات المالية المستخدمة لتغطية سداد الإلتزامات المتوقعة .				
٣- قيمة أى أرباح أو خسائر مؤجلة أو غير مثبتة وتوقيت إثباتها .				
ربح السهم				
• هل تم الإفصاح عن كل من الربح الأساسى للسهم والربح المخفض للسهم وذلك بقائمة الدخل أو الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ؟				
• هل تم الإفصاح عن كل من الربح الأساسى للسهم والربح المخفض للسهم لكافة الفترات المالية المعروضة بالقوائم المالية ؟				
• هل تم الإفصاح عن صافى الربح المستخدم فى حساب الربح الأساسى للسهم وصافى الربح المستخدم فى حساب الربح المخفض للسهم ؟				
• هل تم الإفصاح عن المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدمة فى حساب نصيب السهم من الأرباح ؟				

عمومـــا يجـــب أن يتم إجراء فحص أوراق العمل عن طريق عضو من مكـــتب المراجعة لديه المعرفة بالعميل والجوانب الخاصة بعملية المراجعة ، وعـــادة ما يتم إجراء الفحص الأولى لتلك الأوراق التى يعدها أى مراجع عن طـــريق المشـــرف المباشر عليه . إلا أن الشريك عادة ما يقوم بفحص أكثر شمولا لأوراق العمل المعدة عن طريق المشرف .

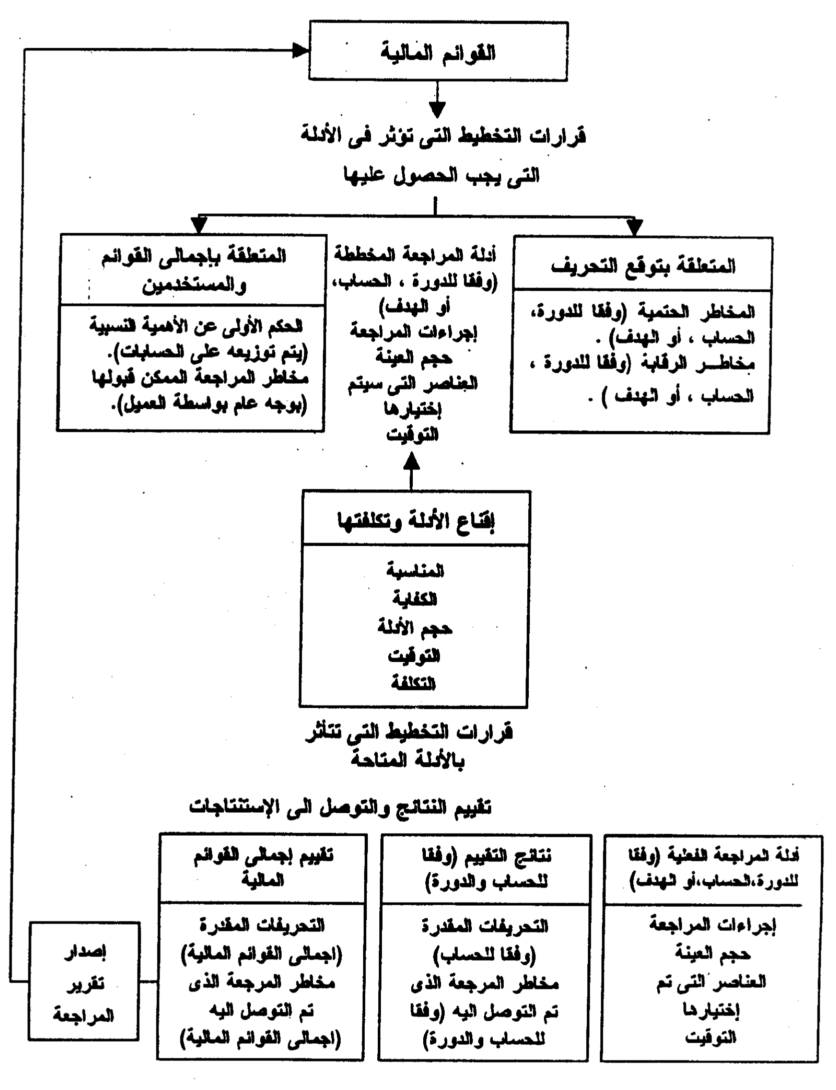
وعـــند الإنـــتهاء من عمليات المراجعة الكبيرة عادة ما يتم فحص القوائم الماليـــة وكافة أوراق العمل بشكل كامل عن طريق أحد المراجعين الحياديين الذيـــن لم يشاركوا بالقيام بعملية المراجعة ، ويجب أن يتمتع فريق المراجعة بالقدرة على تبرير الأدلة التى تم تجميعها والإستنتاجات التى تم التوصل اليها على أساس الظروف المحيطة بعملية المراجعة .

١٠/٩/٥ ملخص تقييم الأدلة Summary of Evidence Evaluation

يلخص الشكل رقم (١٠/١٦) كل من تقييم أدلة الإثبات وتقدير مدى تدعيم تـــلك الأدلـــة لرأى المراجع ، حيث يظهر الجزء العلوى من الشكل قرارات الـــتخطيط التى تحدد أدلة المراجعة المخططة ، أما الجزء السفلى يظهر كيف يقيـــم المـــراجع مـــدى كفاية الأدلة الفعلية عن طريق البدء فى تقييم مخاطر المـــراجعة الذى تم التوصل اليه وفقاً لكل حساب وكل دورة ، وبعد ذلك يقوم بالتقييم النهائى للقوائم المالية كوحدة واحدة ، كما يقوم المراجع أيضاً بتقييم ما إذا كـــانت الأدلة تدعم رأى المراجع عن طريق البدء فى تقدير التحريفات فى كـــل حساب ، وبعد ذلك فى إجمالى القوائم المالية ، وبناء على عمليات التقييم هذه يقوم المراجع بإصدار تقريره عن القوائم المالية .

شكل رقم (١٠/١٦)

تقييم النتائج والتوصل الى الإستنتاجات على أساس أدلة الإثبات



١٠/١٠ الإتصال بلجنة المراجعة والإدارة

Communication with the Audit Committee and Management

يقـوم المـراجع بعد الإنتهاء من عملية المراجعة بالإتصال بأفراد لجنة المـراجعة أو الإدارة العـليا بالإضافة الى أفراد الإدارة التشغيلية . ويتم ذلك الإتصـال عـادة بشأن المخالفات والتصرفات غير القانونية أو الحالات التى يجب التقرير عنها أو قد يكون هناك حالات أخرى تقضى بذلك الإتصال .

١/١٠/١٠ الإتصال بشأن المخالفات والتصرفات غير القانونية

Communication for Irregularities and Illegal Acts

يتطـلب إيضـاحى المراجعة رقم (٥٣) ، (٥٤) أن يقوم المراجع بإبلاغ لجـنة المـراجعة أو أية مجموعة مماثلة بكافة المخالفات أو التصرفات غير القانونية بغض النظر عن الأهمية النسبية ، ويتمثل الهدف من ذلك فى مساعدة لجـنة المـراجعة على القيام بتنفيذ دورها الإشرافى المرتبط بالقوائم المالية ، وذلـك المتطلب يشير الى زيادة إهتمام المهنة بمسئولية المراجع عن إكتشاف ومنع غش الإدارة .

٢/١٠/١٠ الإتصال بشأن الظروف الواجب التقرير عنها

Communication for Reportable Conditions

يجـب أن يقـوم المـراجع بالإتصال فيما يتعلق بأوجه القصور المؤثرة بتصـميم وتـنفيذ الـرقابة الداخلية ، ويتم إبلاغ لجنة المراجعة فى الشركات الكـبيرة ، بينما يتم توصيل ذلك الى الملاك فى الشركات الصغيرة ، وتطبيقا لإيضاح معيار المراجعة رقم (٦٠) يجب توصيل الظروف التى يجب التقرير عنها الى لجنة المراجعة كجزء من عملية المراجعة فإذا لم يكن بالشركة لجنة

للمراجعة يتم توصيل ذلك الى اشخاص يضطلعون بمسئولية عامة عن الرقابة الداخــلية لمجلس الإدارة أو الملاك المديرين . يوضح الشكل رقم (١٠/١٧) نموذجا لخطاب خاص بالظروف التى يجب التقرير عنها .

٣/١٠/١ عملية الإتصال الأخرى مع لجنة المراجعة

Other Communication with Audit Committee

يتطــلب إيضـــاح معيار المراجعة رقم (٦١) أن يقوم المراجع بتوصيل معــلومات إضـــافية الى لجنة المراجعة خلال عملية المراجعة ولا يوجد ذلك الإلـــتزام فى بعــض الشـــركات التى لا تطرح اسهم للإكتتاب العام ، ويتمثل الهــدف مـــن ذلك فى إبلاغ اللجنة بكافة جوانب المراجعة التى تساعدها على القيام بدورها والإشراف على القوائم المالية .

وتطبيقا لذلك الإيضاح تتضمن العناصر الأساسية التى يجب توصيلها ما يلى :

١- مسئوليات المراجع بما فى ذلك مسئولية الرقابة الداخلية .

٢- السياسات المحاسبية المختارة والتى يتم تطبيقها بالقوائم المالية بما فى ذلك أحكام الإدارة وتقديراتها بشأن الجوانب المحاسبية ذات الصلة .

٣- الــتعديلات الجوهــرية التى يقترح إجرائها بالقوائم المالية والتى يتم تحديدهـــا خـــلال عملية المراجعة ومضمون التعديلات التى إختارت الإدارة تسجيلها والتعديلات المقترحة ولم يتم تسجيلها .

٤- الخلافات مع الإدارة بشأن مجال المراجعة وتطبيق المبادئ المحاسبية أو صياغة تقرير المراجعة .

شكل رقم (١٠/١٧)

خطاب الظروف التى يجب التقرير عنها

مكتب .... للمحاسبة والمراجعة القانونية

(عنوان المكتب)

١٠ يناير ٢٠٠٣

مجلس إدارة شركة ....

قمـــنا بفحص الرقابة الداخلية للشركة عند تخطيط وأداء مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ لتحديد إجراءات المراجعة التى سيتم إستخدامها حتى يمكنـــنا إبـــداء الـــرأى عـــن القوائم المالية وليس بهدف توفير تأكيد عن فعالية الرقابة الداخلية، ومع ذلك توصلنا الى ملاحظات محددة تتعلق بالرقابة الداخلية وتنفيذها ، وتمثل هـــذه الملاحظـــات ظـــروفاً يجـــب التقرير عنها فى ضوء المعايير المقررة ، وتعبر تلك الظـــروف عن بعض الأمور التى إستدعت إنتباهنا وتتعلق بأوجه قصور كبيرة فى تصميم أو تـــنفيذ الـــرقابة الداخـــلية والتى فى رأينا تؤثر على نحو سلبى فى قدرة الشركة على تســـجيل وتشـــغيل وتـــلخيص والتقرير عن القوائم المالية بالشكل الذى يتسق مع مزاعم الإدارة فى القوائم المالية .

وتمـــثل الظروف التى يجب التقرير عنها فى عدم وجود تحقيق مستقل من إدراج أسماء العمـــلاء ورقـــم المنـــتج والكميات التى يتم شحنها فى كل من فواتير المبيعات ومذكرات الإئـــتمان ، ونـــتيجة لذلك يمكن أن تقع أخطاء فى هذه الجوانب وتظل دون إكتشاف مما يؤثـــر ســـلباً على كل من قيم صافى المبيعات والمدينين التى يتم تسجيلها بالدفاتر ، ويعد ذلـــك نقصاً خطيراً بسبب كبر حجم متوسط المبيعات فى الشركة . وتم إعداد هذا التقرير لإعلام كل من أعضاء مجلس الإدارة وإدارة الشركة وباقى العاملين بالشركة .

التوقيع

محاسب قانونى

....

٥- الصـــعوبات الـــتى تم مواجهتها عند تنفيذ عملية المراجعة مثل عدم تخصيص أفراد من قبل العميل وعدم توفير المعلومات الضرورية .

ويــتم إجــراء الإتصال مع لجنة المراجعة عادة لأكثر من مرة خلال كل عمــلية من العمليات المالية ، ويمكن أن يتم ذلك شفهياً أو كتابياً أو بكلاهما ، على سبيل المثال عادة ما يتم مناقشة الجوانب التى تتعلق بمسئوليات المراجعة والسياسات المحاسبية المؤثرة فى بداية عملية المراجعة ، ويتم الإتصال بشان الخلافــات مع الإدارة والصعوبات التى يتم مواجهتها عند تنفيذ المراجعة بعد الإنــتهاء مــن المراجعة أو فى وقت سابق على ذلك إن كان هناك مشكلات تعــوق المراجع من إستكمال عملية المراجعة ، ويتم توصيل ذلك كتابة لتقليل سوء الفهم ولتوفير التوثيق الملائم فى حالة وقوع خلافات بعد ذلك .

٤/١٠/١ خطابات الإدارة Management Letters

يمــثل الهــدف مــن خطابات الإدارة فى إبلاغ العميل بتوصيات مكتب المراجعة لتحسين العمل لدى العميل ، ويتم تركيز التوصيات على المقترحات الخاصة بجعل العمليات التشغيلية أكثر كفاءة ، حيث يؤدى مزج كل من خبرة المــراجع فى جوانب الأعمال المختلفة والفهم الشامل الذى توصل إليه خلال تنفيذ عملية المراجعة الى وضع المراجع فى مركز متميز لإمداد إدارة العميل بالمساعدة الملائمة .

ويختــلف خطاب الإدارة عن خطاب الظروف التى يجب التقرير عنها ، ويعــد إعداد ذلك الخطاب أمراً إختيارياً ويقصد منه مساعدة العميل على أداء العمــال لديه على نحو أكثر فعالية ، وعادة ما يكتب المراجع خطابات الإدارة لتحقيق هدفين هما :-

أ – تشجيع وجود علاقة افضل بين مكتب المراجعة وإدارة العميل .

ب- إقتراح الخدمات الضريبية والادارية التى يمكن لمكتب المراجعة تقديمها .

وعموما لا توجد صيغة نموذجية لخطاب الإدارة ، حيث يجب أن يتم صياغة كل خطاب بما يتلائم مع أسلوب عمل المراجع وإحتياجات العميل وبما يتسق مع مفهوم وسياسة مكتب المراجعة . ومن المتعارف عليه عند مراجعة الشركات الصغيرة أن يقوم المراجع بتوصيل الإقتراحات الخاصة بالتشغيل شفهيا بدلاً من كتابة خطاب الإدارة .

١٠/١١ مسئوليات ما بعد المراجعة (الإكتشاف اللاحق للحقائق)

Post – Audit Responsibilities (Subsequent Discovery of Facts)

إذا أدرك المراجعون بعد إصدار القوائم المالية المراجعة أن هناك معلومات قد تم إدراجها بتلك القوائم تمثل معلومات مضللة وفقا لمفهوم الأهمية النسبية ، فإن المراجع يكون مسئولاً عن التأكد من أنه قد تم إبلاغ المستخدمين الذين يعتمدون على القوائم المالية بوقوع تحريفات ، وتتمثل الحالة الأكثر إحتمالاً التى يواجهها المراجع عندما يتم تحديد وجود تحريفات تتسم بالأهمية بعد إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ ، وقد ترجع بعض الأسباب المحتملة لوقوع التحريفات الى إدراج مبيعات بقيم ذات أهمية نسبية ولا وجود لها ، عدم شطب المخزون الراكد . وبغض النظر عما إذا كان عدم إكتشاف التحريف يرجع الى خطأ العميل فإن مسئولية المراجع تظل كما هى .

ويتمثل المدخل المفضل إتباعه فى حالة إكتشاف المراجع وجود تضليل بالقوائم المالية بعد إصدارها فى مطالبة العميل بإصدار تعديل فورى للقوائم المالية يتضمن تفسير أسباب التعديل ، فإذا تم الإنتهاء من القوائم المالية للفترة

الـــتالية قـــبل إصدار القوائم المالية المعدلة سيكون من المقبول الإفصاح عن التحريفات فى القوائم المالية للفترة التالية . وعندما يكون ذلك ملائماً يجب أن يخطـــر العميـــل الهيـــئات الرسمية بذلك التضليل فى القوائم المالية ، ويكون المـــراجع مسئولاً عن التأكد من أن العميل قد إتخذ الخطوات الملائمة لإبلاغ المستخدمين بذلك التضليل .

فإذا ما رفض العميل التعاون من خلال الإفصاح عن المعلومات المضللة، يـــتعين على المراجع أن يبلغ مجلس الإدارة بتلك الحقائق ، ويجب أن يخطر أيضا الأجهزة التنظيمية التى لها سلطة التعامل مع العميل ، وعندما يكون ذلك عمـــليا يجب أن يبلغ كل شخص يعتمد على القوائم المالية بأن تلك القوائم لا تســـتحق أن يتم الإعتماد عليها ، فإذا كان يتم التعامل بأسهم الشركة فى سوق المـــال ســـيكون مـــن المقـــبول مطالبة السلطات الرقابية والبورصة بإبلاغ المساهمين .

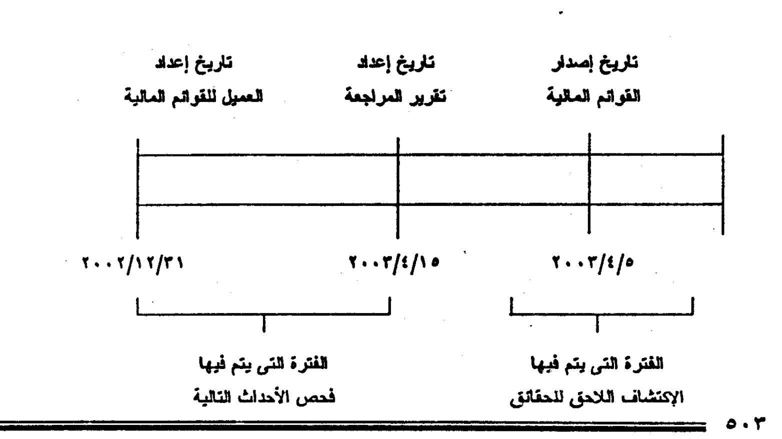
وتجدر الإشارة الى أن الإكتشاف المتأخر للحقائق الذى يتطلب إسترداد أو إعادة إصدار القوائم المالية لا ينشأ عن وقوع أحداث تتعلق بالعمل لدى العميل بعد تاريخ إعداد المراجع لتقريره ، على سبيل المثال إذا كان هناك إعتقاد بأن رصيد أحد حسابات المدينين سيتم تحصيله بعد إجراء فحص كافى للحقائق فى تـــاريخ إعداد تقرير المراجعة ، ولكن أفلس العميل بعد ذلك ، لا يجب إجراء تعديـــل للقوائم المالية ، ويجب وجود معلومات تشير الى أن القوائم المالية لم تعرض بعدالة فى تاريخ إعداد تقرير المراجعة ، وإذا كان قد تم إعلان إفلاس العميل قبل تاريخ إعداد تقرير المراجعة سيكون هناك إكتشاف متأخر للحقائق.

وبصفة عامة تبدأ مسئولية المراجع عن فحص الأحداث التالية فى تاريخ إعـــداد قائمة المركز المالى وتنتهى فى تاريخ إنتهاء العمل الميدانى ، ويمكن

إدراج أيـــة معـــلومات مرتبطة يتم إكتشافها كجزء من عملية الفحص بالقوائم الماليـــة قـــبل إصـــدارها . ويلاحظ أن المراجع غير مسئولاً عن البحث عن الحقائق التالية ذات الطبيعة محل المناقشة ، ولكن إذا إكتشف أن القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو غير ملائم ، فيجب عليه أن يتخذ إجراء لتصحيح ذلك الأمر ، ولا تبدأ مسئولية المراجع للتقرير عن القوائم المالية التى تم إصدارها على نحو غير ملائم إلا فى تاريخ إعداد تقرير المراجعة ، وعادة ما يتم إكتشاف التحريف الجوهرى فى عملية المراجعة التى تتم على السنة التالية أو قد يقوم العميل بإبلاغ المراجعة بذلك التحريف ، عموماً يوضح الشكل رقم (١٠/١٨) الفرق بين الفترة التى يتم فيها فحص الأحداث التالية والفترة المتعلقة بإكتشاف الحقائق بعد تاريخ إعداد التقرير ، فإذا إكتشف المراجع حقائق تالية بعد تاريخ إعداد تقرير المراجعة ولكن قبل إصدار القوائم المالية ، فإن المراجع سيطلب من الإدارة تصحيح القوائم المالية قبل إصدارها .

شكل رقم (١٠/١٨)

فحص الحقائق التالية والإكتشاف اللاحق للحقائق



فهرس

	رقم الصفحة
مقدمة	١
الفصل الأول	
القوائم المالية وأهداف المراجعة	٦
١/١ أهداف القوائم المالية ومستخدميها .	٨
١/٢ إفتراضات إعداد القوائم المالية وخصائصها النوعية .	١١
١/٣ عناصر القوائم المالية وطرق قياسها .	١٥
١/٤ عرض قائمة المركز المالى .	١٧
١/٥ عرض قائمة الدخل .	٢١
١/٦ عرض قائمة التدفقات النقدية .	٢٤
١/٧ قائمة التغير فى حقوق الملكية .	٢٦
١/٨ الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .	٢٨
١/٩ حتمية مراجعة القوائم المالية .	٣٤
١/١٠ مسئولية الإدارة والمراجع للقوائم المالية .	٣٩
١/١١ علاقة أهداف المراجعة بالقوائم المالية .	٤٢
١/١٢ مراجعة القوائم المالية على أساس مدخل الدورات .	٤٧
١/١٣ مزاعم وإقرارات الإدارة .	٥٣
١/١٤ أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات.	٥٧
١/١٥ أهداف المراجعة المرتبطة بأرصدة الحساب .	٦٢
الفصل الثانى	
مراحل جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف المراجعة	٧٢
٢/١ إطار عام منهجية الوفاء بأهداف المراجعة .	٧٤
٢/٢ قرارات وأنواع أدلة إثبات المراجعة .	٨٠
٢/٣ مدى توافر الإقتناع بأدلة الإثبات ومحدداتها .	٩٢
٢/٤ الإجراءات التحليلية فى المراجعة .	٩٩
٢/٥ إختبارات التفاصيل وعلاقتها باختبارات المراجعة .	١١٤
٢/٦ العلاقة بين الإختبارات وأدلة الإثبات فى المراجعة .	١٢٠

الفصل الثالث	
مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات	١٣٣
٣/١ أهمية فهم المراجع سياسات المنشأة فى الإعتراف بالإيراد.	١٣٥
٣/٢ طبيعة دورة الإيرادات والمتحصلات وأنواع إختباراتها .	١٣٧
٣/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المبيعات والمتحصلات.	١٣٨
٣/٤ نظم الرقابة الداخلية لدورة المبيعات والمتحصلات .	١٤٥
٣/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المبيعات والمتحصلات .	١٥٢
٣/٦ أهداف المراجعة المرتبطة بحسابات دورة الإيرادات والمتحصلات ومنهجية إختبارها .	١٦٤
٣/٧ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية على حسابات دورة المبيعات والمتحصلات .	١٧٠
٣/٨ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات المدينين .	١٧٥
٣/٩ إجراءات المصادقة على أرصدة حسابات المدينين .	١٨٣
٣/١٠ مراجعة الحسابات الأخرى للمدينين .	١٩٣
٣/١١ تقييم نتائج مراجعة حسابات المدينين والحسابات المرتبطة.	١٩٤
الفصل الرابع	
مراجعة دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية	١٩٨
٤/١ طبيعة وحسابات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .	٢٠٠
٤/٢ الوظائف والمستندات والسجلات والرقابة الداخلية المرتبطة بدورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .	٢٠٣
٤/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين المسئوليات والواجبات فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .	٢١٢
٤/٤ أختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .	٢١٥
٤/٥ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية فى دورة الأجور وإدارة الموارد البشرية .	٢١٩
٤/٦ تصميم وتنفيذ اختبارات تفاصيل الارصدة فى دورة الأجور والموارد البشرية .	٢٢٣
٤/٧ تقييم نتائج عملية المراجعة الخاصة بحسابات الأجور .	٢٢٩

الفصل الخامس

مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات	٢٣٣
٥/١ أهميـــة سياسات الإعتراف بالمصروف والإلتزام فى عملية المراجعة .	٢٣٤
٥/٢ طبيعة دورة المشتريات والمدفوعات .	٢٣٦
٥/٣ وظائف ومستندات وسجلات دورة المشتريات والمدفوعات ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها .	٢٣٨
٥/٤ إجراءات الفصل بين الواجبات والمسئوليات الرئيسية .	٢٤٩
٥/٥ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية لعمليات دورة المشتريات والمدفوعات .	٢٥٢
٥/٦ تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية لحسابات الدائنين .	٢٥٨
٥/٧ إختبارات تفاصيل حسابات الدائنين وأهداف مراجعتها .	٢٦١
٥/٨ إختبارات الإلتزامات التى لم يتم إثباتها خلال الفترة .	٢٦٢
٥/٩ إختبارات إستغلال الفترة الزمنية لحسابات الدائنين .	٢٦٨
٥/١٠ تقييم نتائج المراجعة لحسابات الدائنين والحسابات المرتبطة.	٢٦٩

الفصل السادس

مراجعة دورة المخزون والتخزين	٢٧٤
٦/١ طــبيعة دورة المخـــزون والـــتخزين – وخصائص عملية مراجعتها .	٢٧٦
٦/٢ وظـــائف ومســـتندات وسجلات دورة المخزون والتخزين ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة .	٢٨٠
٦/٣ الإجراءات الرئيسية للفصل بين الواجبات .	٢٨٦
٦/٤ تجزئة مراجعة دورة المخزون والتخزين .	٢٨٦
٦/٥ مراجعة نظم المحاسبة على التكاليف .	٢٩١
٦/٦ تصـــميم وتـــنفيذ الإجـــراءات التحليلية للحسابات المرتبطة بدورة المخزون والتخزين .	٢٩٦
٦/٧ إختبارات تفاصيل أرصدة المخزون .	٢٩٧
٦/٨ إجـــراء تكـــامل بيـــن الأجزاء المختلفة من مراجعة دورة المخزون والتخزين.	٣١٠
٦/٩ تقييم نتائج مراجعة المخزون والحسابات المرتبطة .	٣١٤

الفصل السابع

مراجعة حسابات مختارة – الأصول الثابتة والمصروفات المدفوعة مقدما والإلتزامات المستحقة وحسابات قائمة الدخل	٣١٨
٧/١ طبيعة حسابات الأصول الثابتة وأهمية مراجعتها .	٣٢٠
٧/٢ الإجراءات التحليلية للمعدات الصناعية .	٣٢٣
٧/٣ التحقق من عمليات شراء المعدات فى الفترة الحالية .	٣٢٤
٧/٤ التحقق من التصرف فى الأصول الثابتة .	٣٢٦
٧/٥ التحقق من أرصدة الأصول الثابتة .	٣٢٩
٧/٦ التحقق من مصروف ومجمع الإهلاك .	٣٣١
٧/٧ مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً .	٣٣٤
٧/٨ مراجعة الإلتزامات والمصروفات المستحقة .	٣٤١
٧/٩ طبيعة إختبار حسابات قائمة الدخل .	٣٤٥
٧/١٠ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات التشغيلية.	٣٤٧
٧/١١ الإجراءات التحليلية لحسابات قائمة الدخل .	٣٤٨
٧/١٢ إختبارات تفاصيل أرصدة قائمة الدخل .	٣٥٠

الفصل الثامن

مراجعة دورة الحصول عل رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل)	٣٥٦
٨/١ طبيعة دورة الحصول على رأس المال وإعادة الدفع (دورة التمويل) .	٣٥٨
٨/٢ طبيعة حسابات أوراق الدفع وأهداف وأنواع إختباراتها .	٣٦٠
٨/٣ نظم الرقابة الداخلية وإختباراتها على حسابات أوراق الدفع.	٣٦٣
٨/٤ الإجراءات التحليلية على حسابات أوراق الدفع .	٣٦٤
٨/٥ إختبارات تفاصيل أرصدة حسابات أوراق الدفع .	٣٦٥
٨/٦ طبيعة وخصائص وأهداف مراجعة حقوق الملكية .	٣٦٩
٨/٧ أساليب الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .	٣٧٠
٨/٨ مراجعة أسهم رأس المال ورأس المال المدفوع .	٣٧٥
٨/٩ مراجعة توزيعات الأرباح .	٣٧٧
٨/١٠ مراجعة الأرباح المحتجزة .	٣٧٨

الفصل التاسع

مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارات

مراجعة الأرصدة النقدية والإستثمارات	٣٨٤
٩/١ الأنواع الرئيسية لحسابات النقدية .	٣٨٦
٩/٢ علاقة النقدية وأثرها على دورات العمليات .	٣٨٨
٩/٣ إطار عام إختبارات المراجعة ونظم الرقابة الداخلية لحساب النقدية .	٣٩١
٩/٤ الإجراءات التحليلية لحساب النقدية .	٣٩٤
٩/٥ إختبارات أرصدة حسابات النقدية .	٣٩٥
٩/٦ إجراءات المراجعة الموجهة لإكتشاف الغش .	٤٠٣
٩/٧ تصميم وتنفيذ إختبارات مراجعة النقدية النثرية .	٤٠٨
٩/٨ طبيعة مراجعة الإستثمارات فى الأوراق المالية .	٤١٢
٩/٩ إختبارات الرقابة الداخلية للإستثمارات .	٤١٤
٩/١٠ إختبارات التحقق الأساسية للإستثمارات .	٤١٩
الفصل العاشر	
إستكمال عملية المراجعة	٤٢٨
١٠/١ فحص الإلتزامات المحتملة والإرتباطات .	٤٣٠
١٠/٢ مراجعة التقديرات المحاسبية .	٤٣٨
١٠/٣ الإستفسار من محامين العميل .	٤٤٤
١٠/٤ فحص الأحداث اللاحقة .	٤٤٧
١٠/٥ الأدوات الماليــة وإدارة المخاطــر المتعلقة بها والإفصاح عنها .	٤٥٤
١٠/٦ فحص المعاملات للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها.	٤٦٢
١٠/٧ إعتبارات الإستمرارية .	٤٦٩
١٠/٨ الحصول على وجمع أدلة الإثبات النهائية .	٤٧٥
١٠/٩ تقييم النتائج .	٤٧٩
١٠/١٠ الإتصال بلجنة المراجعة والإدارة .	٤٩٧
١٠/١١ مسئوليات ما بعد المراجعة (الإكتشاف اللاحق للحقائق).	٥٠١

مراجعة القوائم المالية

باستخدام الإجراءات التحليلية وإختبارات التفاصيل

رقم الايداع

١١٥٠٥ /٢٠٠٣

الترقيم الدولى

I.S.B.N

أ.د. أمين السيد احمد لطفى

٣٦ ش شريف – القاهرة


تم الطبع لدى
مؤسسة الفنية
للطباعة والنشر
حمدي سلامة وشركاه
٢ ش الخبز - التعاون - فيصل
ت : ٣٨٤٩٤٨٤